الجمهوريـــــــــة الجزائريـــــــــة الديمقراطيـــــــــة الشعبيـــــــة
وزارة التعليـــــــــم العالـــــــــي و البحـــــــــث العلمـــــــي
□ا□عـــــــــة□و□ـــــــــــــرداس

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية
و علوم التسيير

قســـم علـــوم التسيير

مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضـــــــــــــوع

دور الرقا□ة الداخلية في تحسين □ودة القوائم المالية
دراسة حالة□ؤسسة طاسيلي للطيران

من إعداد الطالبين:
تبوكيوت عبد الغفور
خداجي فارس

تحت إشراف الأستاذ:
الدكتور: تقار عبد الكريم

دفعة جوان 2017
السنة الجامعية 2016-2017

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

الحمد لله على إحسانه و الشكر له على توفيقه وامتنانه،واشهد أن لا اله إلا الله تعظيما لشئنه.

و اشهد أن محمدا عبده و رسوله الداعي إلى رضوانه صلوات ربي و سلامه عليه.

من لا يشكر الناس لا يشكر الله، نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف **تقار عبد الكريم** على جهده الكبير ،ونصائحه القيمة،وتوجيهاته السديدة،وتحليه بالصبر الطويل وحرصه القوي على عمل طلبته.راجين من المولى عز و جل أن يجازيه عنا كل خير في الدنيا و الآخرة،ويسدد خطاه ليبلغ أعلى درجات العلم و المعرفة.

ونشكر لجنة المناقشة على قبولها هذه المناقشة،كما نتوجه بالشكر إلى كافة أساتذة **أمحمد بوقرة** على ما قدموه لنا طيلة المشوار الدراسي.

وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله، ولا نزكي على الله أحدا،

لراجين منه أن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به و لله الحمد و المنة.

الإهـــداء

اهدي هذا العمل المتواضع

إلى

من احمل اسمه بكل فخر و اعتزاز

إلى سندي ومعلاذي و قوتي بعد الله عز و جل،أبي العزيز اسأل الله أن يحفظه لنا

إلى

سر ابتساماتي و نور عيني، إلى التي تحملت الصعاب من اجلي،إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها أمي العزيزة اسأل الله أن يديمها و يحفظها لنا

إلى

رفاق الدرب واخص بالذكر زميلي في هذا البحث فارس خداجي و الذي كان سندي في هذا البحث،وكذلك عصام،نور الدين،ابراهيم،سالم،رضوان.

إلى

كل من ذكرهم قلبي ولم يسعهم قلمي.

إليكم جميعا اهدي ثمرة جهدي

عبد الغفور تبوكيوت

الإهـــداء

إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار... إلى من علمني العطاء دون انتظار

إلى من أحمل أسمه بكل افتخار... إلى من كان سندي

إليك أبي .....أبي.....أبي

إلى من طالما حلمت أن تبصر نجاحي و التفوق الدائم و المتواصل في دراستي

إلى ملاكي في الحياة ... إلى منبع الحب والحنان... إلى بسمة الحياة و سر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي

إليك أمي.....أمي .....أمي.

وإلى أفرد أسرتي، سندي في الدنيا و لا أحصي لهم فضل

إخوتي و أخواتي.

إلى رفقاء الدرب في الدراسة أخص بالذكر عبد الغفور الذي كان سندي في هذا البحث،

وكذلك عصام، رضوان، نور الدين كما لا أنسى بذكر سالم و أمين فهم أعز أصدقائي

و بمثابة إخوتي، وإلى علاء الدين، عامر، سمير، ناصر، سيف الدين، زهر الدين.

إلى كل من هم في قلبي ولم تسعهم صفحتي.

إلى كل المعلمين و الأساتذة و الذين مررت عليهم

طيلة المشوار الدراسي.

فارس

قائمة المحتويات	الصفحة
كلمة شكر	
اهداء	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الملاحق	
المقدمة	ا
الفصل الأول:نظام الرقابة الداخلية	01
المبحث الأول: ماهية الرقابة	03
المطلب الأول:تعريف الرقابة	03
المطلب الثاني:أنواع الرقابة	04
المطلب الثالث:أهداف الرقابة	05
المبحث الثاني: ماهية الرقابة الداخلية	05
المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية	05
المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية	07
المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية	10
المبحث الثالث: مكونات ومقومات الرقابة الداخلية	12
المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية	12
المطلب الثاني: مقومات الرقابة الداخلية	15
المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية	17
المطلب الأول: أسباب تقييم نظام الرقابة الداخلية	18
المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	22
المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	23
الفصل الثاني:قدرة الرقابة الداخلية على تحسين جودة القوائم المالية	31
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	33
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية	33
المطلب الثاني: مكونات القوائم المالية	35
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	41
المبحث الثاني: جودة القوائم المالية	42
المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية	42
المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية	43
المطلب الثالث: خصائص جودة القوائم المالية	46
المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية و تأثيرها على جودة القوائم المالية	48
المطلب الأول: دور الرقابة الداخلية في الحد من الغش	48
المطلب الثاني: دور التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية	50

الفصل الثالث: دراسة العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية و جودة القوائم المالية دراسة ميدانية مؤسسة طاسيلي للطيران	
المبحث الأول:نظرة عامة حول مؤسسة طاسيلي للطيران	55
المطلب الأول:تقديم المؤسسة	55
المطلب الثاني: إستراتيجية وسياسة المؤسسة	58
المطلب الثالث:الموارد و الهيكل التنظيمي للمؤسسة	59
المبحث الثاني: منهجية و حدود الدراسة وتقديم الاستبيان	63
المطلب الأول:منهجية الدراسة	63
المطلب الثاني:حدود الدراسة	63
المطلب الثالث:تقديم الاستبيان	63
المبحث الثالث:عرض بيانات الاستبيان	65
المطلب الأول:عرض البيانات الشخصية	65
المطلب الثاني:عرض البيانات الوصفية للدراسة	68
المطلب الثالث:دراسة الارتباط	79
الخاتمة	90

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-1)	مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية	07
(2-1)	الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الإدارية من الناحية طبيعتها و أهدافها	11
(3-1)	تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات باستخدام استبيان	19
(4-1)	الرموز المستخدمة في خرائط التدفق	21
(1-3)	مساهمة كل طائرة في عدد ساعات الطيران	57
(2-3)	عدد العمال حسب الهياكل	59
(3-3)	أوزان الإجابات	66
(4-3)	وصف خصائص ديمغرافية	66
(5-3)	توزيع عينات الدراسة حسب المتغير المسمى الوظيفي	67
(6-3)	توزيع عينات الدراسة حسب المتغيرمؤهل العلمي	68
(7-3)	توزيع عينات الدراسة حسب المتغير التخصص الأكاديمي	68
(8-3)	توزيع عينات الدراسة حسب المتغير سنوات الخبرة	69
(9-3)	تحليل فقرات بيئة الرقابة	69
(10-3)	تحليل فقرات تقدير المخاطر	71
(11-3)	تحليل فقرات أنشطة الرقابة	72
(12-3)	تحليل فقرات المعلومات و الاتصال	74
(13-3)	تحليل فقرات المراقبة	75
(14-3)	تحليل فقرات الملائمة	76
(15-3)	تحليل فقراتالموثوقبة	77
(16-3)	تحليل فقرات قابلية للمقارنة	78
(17-3)	معامل الارتباط بين بيئة الرقابة و الملائمة	80
(18-3)	معامل الارتباط بين بيئة الرقابة و الموثوقبة	80
(19-3)	معامل الارتباط بين بيئة الرقابة وقابلية للمقارنة	81
(20-3)	معامل الارتباط بين بيئة الرقابة وجودة القوائم المالية	81
(21-3)	معامل الارتباط بين تقدير المخاطر و الملائمة	82
(22-3)	معامل الارتباط بين تقدير المخاطر و الموثوقية	82
(23-3)	معامل الارتباط بين تقدير المخاطر وقابلية للمقارنة	82
(24-3)	معامل الارتباط بين تقدير المخاطر وجودة القوائم المالية	83
(25-3)	معامل الارتباط بين أنشطة الرقابية و الملائمة	83
(26-3)	معامل الارتباط بين أنشطة الرقابية و الموثوقية	84
(27-3)	معامل الارتباط بين أنشطة الرقابية وقابلية للمقارنة	84
(28-3)	معامل الارتباط بين أنشطة الرقابية وجودة القوائم المالية	85
(29-3)	معامل الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصال و الملائمة	85
(30-3)	معامل الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصال الموثوقية	86
(31-3)	معامل الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصال وقابلية للمقارنة	86

(32-3)	معامل الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصال وجودة القوائم المالية	87
(33-3)	معامل الارتباط بين المراقبة و الملائمة	87
(34-3)	معامل الارتباط بين المراقبة الموثوقية	88
(35-3)	معامل الارتباط بين المراقبة وقابلية للمقارنة	88
(36-3)	معامل الارتباط بين المراقبة وجودة القوائم المالية	88
(37-3)	معامل الارتباط بين عناصر الرقابة الداخلية و جودة القوائم المالية	89

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(01-01)	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك	28
(01-02)	معايير جودة المعلومات المحاسبية	43
(02-02)	التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية	51
(01-03)	تطور رقم الأعمال خلال الخمس سنوات الأخيرة	60
(02-03)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	61

المقدمة العامة

مقدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم تطور على مستوى حجم و نشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات كبيرة تنفصل الملكية فيها عن التسيير.

إن هذا التطور الاقتصادي جعل للقوائم المالية أهمية بالغة داخل المؤسسة بحيث تشمل القوائم المالية و ملحقاتها على كافة المعلومات المحاسبية التي تمكن مستخدمي هذه القوائم من الاعتقاد بأنها تمثل بعدالة المركز المالي ، ونتائج الأعمال للمؤسسة ، كما تجعل مستخدمها يثق بأنها تتضمن معلومات تساعده في تقييم أداء المؤسسة التي يرغب في اتخاذ قرار استشاري في شانها ، و يتمحور موضوع بحثنا حول جودة القوائم المالية و مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في تطوير جودة هذا الأخير ، حيث تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من القوانين الداخلية و الإجراءات المكتوبة و غير المكتوبة و التوصيات الإدارية و طرق العمل تلزم من يعمل في المؤسسة بإتباعها ، بهدف حماية أصول المؤسسة و ممتلكاتها قصد تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد و توفير المعلومات المحاسبية بالدقة المطلوبة ، تتولى إجراءات الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي نظاما فرعيا داخل هذا النظام .

فبوجود نظام الرقابة الداخلية فعال داخل المؤسسة من شانه إن يوفر قوائم مالية ذات جودة عالية وعلى ضوء ما تقدم فان الإشكالية الرئيسية المطروحة في هذه الدراسة هي:

ما مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية في تحسين جو ة القوائم المالية؟

و هذا التساؤل الجوهري يقودنا إلى طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

1- هل تؤثر بيئة الرقابة في تحسين جودة القوائم المالية ؟

2- هل يؤثر تقدير المخاطر في تحسين جودة القوائم المالية ؟

3- ما مدى تأثير الأنشطة الرقابة و الاتصال في تحسين جودة الرقابة الداخلية ؟

4- هل تؤثر أنظمة المعلومات و الاتصال في تحسين جودة القوائم المالية ؟

5- هل تؤثر المراقبة في تحسين جودة القوائم المالية ؟

الفرضيات:

1- تؤثر بيئة الرقابة في تحسين جودة القوائم المالية.

2- تؤثر تقدير المخاطر في تحسين جودة القوائم المالي.

3- تؤثر الأنشطة الرقابة و الاتصال في تحسين جودة الرقابة الداخلية.

4- تؤثر أنظمة المعلومات و الاتصال في تحسين جودة القوائم المالية.

5- تؤثر المراقبة في تحسين جودة القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث من خلال أهمية نظم الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات نظرا لزيادة نطاق الأنشطة التي تمارسها المؤسسات، حيث سنتناول خلال هذه الدراسة أنظمة الرقابة الداخلية و التعرض لأهم الخصائص التي من المفترض أن تكون عليها نظم الرقابة الداخلية القوية و الفعالية.

أهداف البحث:

من خلال دراستنا سنحاول تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- يهدف لإبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية .

- يهدف إلى إيجاد نظام الدور الهام لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية.

- محاولة بيان الإطار النظري للرقابة الداخلية.

- يهدف إلى بيان العلاقة بين الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية .

أسباب اختيار هذا الموضوع:

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيــره مـن المواضيع الاقتصادية الأخرى نذكر منها على وجه الخصوص:

- ملائمة هذا الموضوع مع تخصصي الدراسي.

- حاجة المؤسسات الجزائرية للرقابة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصـــة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدها المحيط الذي تنشط فيه.

- الضعف الذي تعيشــه الرقابة الداخلية نموذجCOSO في الجزائر نظرا لحداثتها.

- الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق و رغبة منه في الإطـلاع على كل ما هو جديد يخص الموضــوع.

منهجية الدراســـة:

سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي و هذا من خلال جميع و تحليل مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية و تحسين جودة القوائم المالية ، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج الاستقصائي حيث قمنا بإعداد و تصاميم استبيان و توزيعه إلى عينة مقسمة إلى مدقق داخلي ومحاسب ورئيس مصلحة ومدير مالي ووظائف أخرى.
و قد تم تفريغ و تحليل الاستمارات و إجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث من خلال استخدام برنامج SPSS.

صعـــوبات البحـــث:

-ضيق الوقت.

- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع و التي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة عملية مفيدة لموضوع الباحث.

- عدم تجاوب بعض أفراد مجتمع الدراســة خاصـــة المسئولين أصحاب المناصب بسبب انشغالهم و عدم تفرغهم.

- حداثة الموضــوع خاصية الرقابة الداخلية نموذج COSO.

هيكل البحث:

محاولة منا لإنجاز هذا البحث و الإجابة على الأسئلة المطروحة مع اختيار صحة الفرضيات المقترحة فقد ارتأينا تقسيم هذا الباحث إلى ثلاثة فصـــول كالتالي :

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول،حيث تناولنا في الفصل الأول نظام الرقابة الداخلية،إذ يجد القارئ عرضا للإطار العام لنظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن بعض المفاهيم عن الرقابة بصفة عامة،أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى الرقابة الداخلية،وتناولنا في الثالث إلى مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية،وأخر مبحث في هذا الفصل قدمنا فيه تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وفي الفصل الثاني الذي عنونا دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية و الذي خلاله تعرفنا على القوائم المالية،مكوناتها و أهميتها في المبحث الأول،أما الثاني فتناولنا فيه جودة القوائم المالية من مفهوم و خصائص و العوامل المؤثرة فيها،أما في المبحث الثالث فقد درسنا فيه إجراءات الرقابة الداخلية و تأثيرها على جودة القوائم المالية.

و الفصل الثالث الذي بدأنا فيه بتقديم مؤسسة طاسيلي للطيران،أهدافا و هيكلها التنظيمي،أما المبحث الثاني فقد ذكرنا فيه كيفية عرض الاستبيان،أما في المبحث الثالث قدمنا عرض و تحليل الاستبيان و إعطاء النتائج.

الفصل الأول: نظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تعتبر التغيرات السريعة التي شهدها العالم و التي نتج عنها كبر حجم المؤسسات و تنوع عملياتها وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، من الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، للمحافظة على الموارد المتاحة و الحصول على البيانات و المعلومات بدقة و تنفيذ الأهداف الموضوعة، و بناءا على ما سبق سنتناول في هذا الفصل أربع مباحث رئيسية.

– المبحث الأول:مدخل للرقابة.

– المبحث الثاني:ماهية الرقابة الداخلية.

– المبحث الثالث:مكونات و مقومات الرقابة الداخلية.

– المبحث الرابع:مراحل سير نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة

الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة فهي عملية حركية مستمرة، تتطلب إجراءات مدروسة من اجل المساهمة في تدعيم و تنفيذ السياسات.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة و مراحلها

ا - مفهوم الرقابة: يوجد عدة تعاريف للرقابة نذكر منها مالي:

- ✓ عرف هنري فايول[1] الرقابة بأنها " التحقق كما أن كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة غرضها الإشارة إلى نقاط الضعف قصد معالجتها و منع تكرار حدوثها ".[2]
- ✓ عبارة عن جهد منظم لمعايير الأداء مع أهداف التخطيط للتأكد من أن جميع موارد المؤسسة يتم استخدامها بأكثر الطرق فعالية و كفاءة ممكنة في تحقيق أهداف المؤسسة.[3]
- ✓ الرقابة هي "وظيفة إدارية تسعى لجعل الحوادث تتوافق مع الخطة المرسومة ،و التحقق من مدى انجاز الأهداف المبتغاة ".[4]

نحاول استخلاص من التعاريف السابقة التعريف التالي:

ان الرقابة عملية ادارية تهدف الى التاكد من تنفيذ كل من ان يتم وفقا للخطط الموضوعة والكشف عن الإنحرافات وتصحيحها.

ب- مراحل الرقابة : تمر عملية الرقابة بعدة مراحل هي: [5]

المرحلة الأولى: تحديد معايير الرقابة:توجد عدة معايير تمكننا من مراقبة أداء المؤسسة لنشاطها الاقتصادي،وتشمل هذه المعايير :

- ✓ معايير ربحية: تتمثل في معدل نمو الأرباح المطلوب.
- ✓ معايير تسويقية: تتمثل في معدل نمو المبيعات المتحصل عليها من حجم مبيعاتها.
- ✓ معايير تكنولوجية: ابتكار و تقديم منتوج جديد.
- ✓ معايير زمنية: تحقيق مهمة أو إنتاج عدد معين من الوحدات خلال فترة زمنية.
- ✓ معايير مالية: نسبة معينة للسيولة أو نشاط أو رأس المال.
- ✓ معايير إنتاجية: مثل حجم معين من الإنتاج.

---

[1]* احد علماء،(1841-1925)، الإدارة الكلاسيكية،ولد في اسطنبول و مات في باريس،مدير تنفيذي.

[2]* السعيد بلوم،أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية،رسالة ماجستير،جامعة منتوري،قسنطينة،الجزائر،ص 26.

[3]* تامر توفيق ،العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة2012، ص 20

[4]* طارق لمجذوب، الإدارة العامة.العملية الإدارية و الوظيفية العامة و الإصلاح الإداري، بيروت، دون سنة النشر، ص55.

[5]* السعيد بلوم،مرجع سبق ذكره،ص33-34.

- ✓ معايير ترتبط بالقوة العاملة: رفع كفاءة العاملين بتحسين برنامج التدريب.
- ✓ معايير تكلفة: مثل قيمة تكلفة إنتاج وحدة واحدة من سلعة معينة.

المرحلة الثانية: قياس مستوى الأداء الفعلي و تحليل أسباب الانحرافات إن وجدت: تتم هذه الخطوة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ضوء المعايير الموضوعة سابقا و

تحديد نوع و طبيعة الانحرافات، عند الانتهاء من القياس تقوم المصلحة المعينة بتحديد و تحليل أسباب هذه الانحرافات.

المرحلة الثالثة: تصحيح الانحرافات:بعد قياس محتوى الأداء الفعلي و مقارنته بالمعايير الموضوعة، فان الدور العام الذي تؤديه عملية الرقابة تتمثل في تصحيح الانحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي، كما رسمه أصلا في الأهداف و محاولة تصحيح و إعادة الوضع إلى ما هو مطلوب وفقا للمخطط .

المطلب الثاني: أنواع الرقابة

نجد نوعين من الرقابة:[1]

أ – على أساس وقت تنفيذ الرقابة :

- ✓ رقابة قبلية: وهي الوسائل و الإجراءات التي توضع قبل عملية التنفيذ، فعلى سبيل المثال توضع بعض الأساليب الوقائية التي تمنع الاختلاس الأموال و صرفها. و يبدل أشخاص هذه اللجنة كل شهر أو شهرين من اجل منع أي تجاوز أو اخذ رأي و غيرها .
- ✓ الرقابة الحالية " أثناء التنفيذ": تتم عملية الرقابة أثناء عملية تنفيذ الخطط، و التي تساعد على اكتشاف الأخطاء و تصحيحها.
- ✓ الرقابة البعدية " بعد التنفيذ ": تتم الرقابة بعد إجراء عملية التنفيذ،تساعد هذه الرقابة على تصحيح الأخطاء ومنع تكرارها في المستقبل.

ب - على أساس الجهة التي تقوم بالرقابة : نجد نوعين من الرقابة:

- ✓ رقابة داخلية: يوجد قسم ضمن الهيكل التنظيمي يقوم بعملية الرقابة الداخلية، من ايجابياتها قيام أفراد المؤسسة أنفسهم بهذه المهمة.
- ✓ رقابة خارجية : تقوم بها جهة من خارج المؤسسة، من ايجابياتها عدم وجود علاقة بين المراقبين و الأفراد العاملين في المؤسسة .

ت-على أساس النظام: نجد ثلاثة أنواع من الرقابة:

- ✓ الرقابة المفاجئة: تعتمد على عنصر المفاجئة لاكتشاف الأخطاء و جعل الأفراد يحسون بأنهم معرضون للرقابة.

[1]* علي خلف عبد الله،التحليل المالي واستخدامه للرقابة على الأداء و الكشف عن الانحرافات،رسالة ماجستير،2008 ص 11-10

- ✓ الرقابة الدورية: تجري حسب فترات متعاقبة و بصور دورية.
- ✓ الرقابة المستمرة: عملية ملازمة لأنشطة المؤسسة.

المطلب الثالث: أهداف وإجراءات الرقابة

أولا:أهداف الرقابة:تحقق الرقابة الأهداف التالية :[1]

- ✓ مساعدة الإدارة على تحقيق النجاح بالتأكد من أن الخطة تتحرك في مسارها المرسوم.
- ✓ التأكد من تنفيذ المهام المخططة و معرفة مدى تنفيذ الواجبات .
- ✓ اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو عندما تكون في□ريق الوقوع لكي تعالج فورا أو يتخذ ما يستلزم لمنع حدوثها .
- ✓ المحافظة على حقوق الأ□راف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها و المتعاملين معها.
- ✓ التأكد من القوانين مطبقة تماما وان القرارات الصادرة محل احترام من□رف الجميع.
- ✓ مراقبة التغيرات مع المعلومات.

□انياً : **إجراءات الرقابة:**تمر عملية الرقابة الفعالة على مجموعة من الإجراءات هي:

- ✓ الإجراءات المناسبة لمنح الصلاحيات أو الترخيص.
- ✓ الفصل الملائم بين الوظائف.
- ✓ المستندات الثبوتية والسجلات المناسبة.
- ✓ الرقابة المادية على الموجودات والسجلات بأنواعها.
- ✓ التحقق المستقل من كفاءة الأداء.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الداخلية

يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا بالغ الأهمية في أي المؤسسة، ويعتبر من أدوات الرقابة داخل المؤسسة التي تسمح بضمان حسن سير عملها و التقيد بالسياسات الموضوعة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب، لعل أهمها التطور الكبير في حجم المؤسسات الاقتصادية و انفصال الملكية عن الإدارة[1]، ولهذا يمكن تعريفها كما يلي:

[1]* السعيد بلوم ، مرجع سبق ذكره ، ص 45 .

- ✓ الرقابة الداخلية عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم أن العماليات تتم حسب الخطة الموضوعة ،ويقوم هذا النظام علي وجود بيانات مرتدة دائمة على الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعة.[2]
- ✓ هو نظام تعميم التسيير موجه نحو احترام الإجراءات .يؤدي إلى تحقيق مبادئ معقولة. [3]
- ✓ نعني بالرقابة الداخلية الخطة التنظيمية و كل ما يرتبط بها من وسائل و إجراءات تتبناها المؤسسة للمحافظة على الأصول ، اختبار دقة الحسابات و درجة الاعتماد عليها. نسبه كفاءة العمل و تشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية.[4]
- ✓ الرقابة الداخلية هي مجموعة الضمانات التي تساهم حماية المؤسسة، لديها هدف،من جهة ضمان و حماية والحفاظ على نوعية المعلومة و من جهة أخرى، وتطبيق تعليمات من إدارة وتعزيز وتحسين الأداء.[5]

انطلاقا من التعاريف السابقة نحاول استخلاص التعريف التالي :"الرقابة الداخلية هي خطة تنظيمية وإجراءات و قوانين تضعها الإدارة لضمان الحفاظ على أصول المؤسسة، والتأكد من صحة المعلومات المحاسبية و العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بها."

نستخلص من هذا التعريف أن مفهوم الرقابة الداخلية مر تطورها بعدة مراحل يمكن إيجازها في الجدول التالي:

[1]* عبد الوهاب نصر علي،الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة،الاسكندرية 2006/2005،ص53.
[2]*بوطورة فضيلة،دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك،رسالة ماجستير،جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2007/2006،ص19
[3]* بوطورة فضيلة،مرجع سبق ذكره،ص 19.
[4]* بلقاسم ذهبية اية فضيل سميرة،المراجعة الداخلية،مذكرة ليسانس،جامعة احمد بوقرة،بومرداس،2003/2002،ص 20
[5] * lionel collins et gérard valin, audit et contrôle interne,2 édition dalloz 1979,page 40

الجدول رقم (1-1) مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

وصف الرقابة الداخلية	المراحل	مفهوم الرقابة الداخلية
الرقابة الشخصية	المرحلة الأولى	مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية أو الاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الأصول الأخرى من أهمها المخزون.
الضبط الداخلي	المرحلة الثانية	مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة الاقتصادية لحماية النقدية و الأصول الأخرى و كذلك لضمان الدقة الحسابية و العمليات المثبتة في الدفاتر.
الكفاءة الإنتاجية	المرحلة الثالثة	الخطة التنظيمية و جميع الطرق والإجراءات التي تضعها المؤسسة الاقتصادية لحماية أصولها و فحص صحة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها.
هيكل لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية	المرحلة الرابعة	يوفر تأكيدا منطقيا مقبولا بان الأهداف التي تخص المؤسسة الاقتصادية سوف يتم تحقيقها
عمليات لتحقيق أهداف معينة	المرحلة الخامسة	عملية تتأثر بإدارة المؤسسة الاقتصادية و بالعديد من الأطراف و يتم من خلال تلك العملية الحصول على تأكيد مناسب و ليس مطلق فيما يتعلق بالأهداف التالية الثقة في التقارير المالية و الالتزام بالقوانين و اللوائح المالية وفاعلية و كفاءة العمليات.

المصدر:ثائري صبري محمود غبان- دور الرقابة الداخلية في ضل نظام المعلومات – مجلة العلوم الإنسانية – العدد45 - 2009 – ص 7 .

المطلب الثاني: أهمية و أهداف الرقابة الداخلية

لقد تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية حتى أصبحت ضرورة حتمية يلزم تطبيقها من طرف كل المؤسسات الاقتصادية ، وذلك لضمان حسن سير أنشطتها وأعمالها ، وهذا ما يؤدي إلى استمرارها ونجاحها ، ومن اجل ذلك هناك جملة من الأهداف تسعى المؤسسة للوصول إليها من خلال تطبيق المراقبة الداخلية.و هذا ما نبينه في ما يلي:

أ. أهمية الرقابة الداخلية:

1. بالنسبة للمؤسسة: يرجع الهدف من وضع نظام الرقابة الداخلية إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها، و يحتوي النظام على مجموعة من السياسات و الإجراءات التي يتم تصميمها لمساعدة المؤسسة على بلوغ أهدافها. و ذلك من خلال :[1]

- ✓ الاعتماد على التقرير المالي: تلتزم الإدارة قانونيا بالتأكد من صحة المعلومات المدرجة في القوائم المالية و احترامها لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- ✓ كفاءة و فعالية التشغيل: تساهم عناصر الرقابة في المؤسسة على تعزيز الاستخدام الفعال للموارد لتحقيق أهداف المؤسسة عن طريق توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخليا، حماية الأصول و السجلات من السرقة و سوء الاستخدام.
- ✓ الاستجابة للقوانين و القواعد التنظيمية : و ذلك بالتزام المؤسسة بالقواعد و القوانين التنظيمية التي ترتبط بالجوانب المحاسبية، بمعنى توفير نظام كفؤ يمكن من خلاله إعداد قوائم مالية دقيقة ومنه منع الأخطاء و الإهمال و الغش .

2. بالنسبة للمراجع: يعتمد المدقق على الرقابة لتقدير مراكز الخطر من خلال:[2]

- ✓ الاعتماد على التقرير المالي: يهتم المدقق المالي بعنصر الرقابة الداخلية ، و يهدف إلى تحديد مدى صحة عرض القوائم المالية و التي يمكن أن لا تتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

تبرز أهمية الرقابة الداخلية من خلال تأثيرها على عملية المراجعة بصفة عامة و في المراجعة الداخلية بصفة خاصة، حيث تساعد المراجع في عمله فتوضح له المسار الذي تمشي عليه المؤسسة وتجلت هذه الأهمية لما تحولت المراجعة من مراجعة شاملة تفصيلية إلى جزئية اختيارية بأخذ عينات للدراسة و تعميم النتائج على الكل و هذا بالطبع استنادا إلى معطيات الرقابة الداخلية. و يكمن جوهر الرقابة الداخلية، فى قدرتها كشف التلاعب و الاختلاس، و كل أنواع الغش و التزوير و كذا تحقيق الدقة في تحميل المسؤوليات على مختلف الهيئات الإدارية للمؤسسة، كما يضمن وجود هذا النظام، حفاظا معتبرا على الذمة المالية و حسن استعمال الموارد و حماية للنقديات و الموجودات .[3]

- ✓ التأكد من عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات الداخلية:يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية وليس الخاصة بأرصدة الحسابات و يرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي تعتمر أساسا على دقة المدخلات و العمليات.

ب. أهداف الرقابة الداخلية:من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية نستخلص الأهداف المراد تحقيقها و المتمثلة في:

[1]* لرقط عبد المهدي،دور المراقبة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية،جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة،2015/2014،ص 17

[2]* لرقط عبد المهدي،مرجع سبق ذكره،ص20.

[3]* بوطورة فضيلة،مرجع سبق ذكره،ص27.

- ✓ **حماية أصول المؤسسة:**تعتبر حماية أصول المؤسسة من أهم الأهداف الذي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها، من خلال فرض حماية مادية و محاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع و سوء الاستخدام سواء كان بسوء أو حسن نية.[1]

تهدف الحماية المحاسبية إلى الوقاية من الأخطاء المتعمدة و غير المتعمدة، فالأولى قد ترتكب عند معالجة العمليات محاسبيا بقصد إخفاء انحراف معين أو غش، أما الحماية المادية فهي تهدف إلى منع أي تصرفات غير مشروعة من قبيل اختلاس أصل من أصول المؤسسة أو إجراء مناقصات وهمية لغرض اختلاس أموال لصالح جهات معينة داخل أو خارج المؤسسة.[2]

- ✓ **ضمان نوعية و دقة المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات للوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.[3]

تضمن الرقابة الداخلية دقة و نوعية المعلومات المقدمة و المتصلة بالوثائق المحاسبية، فالمعلومة التي تعطيها المؤسسة لمحيطها الخارجي تعكس وضعياتها و صورتها أمامه، لابد أن تكون هذه المعلومة مبنية على أساس توقيت الحصول عليها ومدى تمثيلها للواقع، ولابد أن تتحقق جملة من الخصائص في المعلومة نذكر منها : [4]

- أن تكون المعلومة صادقة و حقيقية حيث يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها.
- أن تكون المعلومة مفهومة وواضحة حتى يمكن استيعابها.
- أن تكون المعلومات متوفرة في الوقت المناسب، فأي تأخر يفقد المعلومة أهميتها

- ✓ **الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة :**

متابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام المخططة (الموازنات التقديرية) للتأكد من إنتاج الكميات المطلوبة في المواعيد المحددة مسبقا، و بالمواصفات المطلوبة كما يمتد مجال الرقابة هنا إلى عناصر الإنتاج الأساسية (الآلات – العمل – إنتاج العمل في الساعة...الخ)[5].

تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية و ضمان الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة،وذلك باتخاذ قرارات داخلية سليمة بناءا على مصداقية و دقة المعلومات ،بمعنى تنمية و تشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة.

---

[1]* بوطورة فضيلة،مرجع سبق ذكره،ص 20.
[2]* لرقط عبد المهدي،ص 18.
[3]* وجدان علي احمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص 21 [3]
[4]* عبد الله خالد أمين،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية،دار وائل عمان،الأردن،2004،ص 34.
[5]* لرقط مهدي، مرجع سبق ذكره،ص19.

- ✓ **احترام تعليمات و سياسات الإدارة:** تتم بلورة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، ويتم إبلاغها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها والالتزام بها وهذا من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة[1].

يتم تحقيق أهداف المؤسسة من خلال القوانين و اللوائح التي تضعها المؤسسة ،و حيث تغطي كافة جوانب المؤسسة و تصدر الإدارة بذلك القوانين و لوائح سواء كانت كتابية أو شفوية توجهها إلى منفذي العمليات و في كل المستويات و تحدد هذه القوانين و اللوائح ما يلي:[2]

- المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة .
- خطوط السلطة في هذه المستويات .
- حقوق و واجبات كل من أفراد العاملين داخل المؤسسة.

كذلك فإن تحديد السياسات يرتبط بوضع السياسات والخطط و الإجراءات الواجب إتباعها بما يستوجب وجود دليل واضح يحدد الاختصاصات و خطوط السلطة و المسؤولية بأكثر تفصيل، و ذلك من أجل تجنب حدوث أي تدخل أو تكرار للعمل يؤدي إلى عدم الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية

يشتمل نظام الرقابة الداخلية على ثلاثة أنواع هي:

1. الرقابة المحاسبية: تمكننا الرقابة المحاسبية من التحقق أن عمليات المؤسسة تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية و التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير و القوائم المالية، و تتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول و مدى دقة و سلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر و سجلات المؤسسة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام المؤسسة ومخازنها.[3]

وتتمثل عناصر الرقابة المحاسبية في:[4]

- نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المشروع.
- تصميم نظام مستندي ملائم لعمليات المشروع.
- وضع نظام سليم لجرد أصول ومتلكات المؤسسة.
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري.

---

[1]* بوطورة فضيلة، مرجع سبق ذكره،ص21

[2]* عبد الفتاح صحن،الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي،الدار الجامعية ،الاسكندرية،2004،ص 144.

[3]* عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته،الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات،الاسكندرية،2006،ص 58.

[4]* وداد علي احمد، مرجع سبق ذكره،ص 11.

2. الرقابة الإدارية: تمثل الرقابة الإدارية وجه من أوجه الرقابة الداخلية في المؤسسة و عنصرا رئيسيا من عناصرها[1]، و تشمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.[2]

وتتمثل عناصر الرقابة الإدارية في:[3]

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية والثانوية للمؤسسة على مستوى الإدارات و الأقسام.
- مراقبة الخطة التنظيمية للمؤسسة لضمان تحقيق الأهداف الموضوعة.
- وضع نظام تقديري لمستوى النشاط في بداية كل سنة و على أساسها يتم معرفة الانحرافات.

وهناك الاختلافات بين الرقابة المحاسبية و الإدارية يمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم (1-2) الاختلاف بين الرقابة المحاسبية و الإدارية من ناحية طبيعتها و أهدافها .

أوجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	حماية الأصول من السرقة و الضياع و الاختلاس و سوء الاستخدام. التحقق من دقة المعلومات الواردة في القوائم و التقارير المالية.	التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعتها المؤسسة.
طبيعة عملية الرقابة	التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفق لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة. التحقق من أن العملية لدى المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر و السجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات و السياسات الادارية.

المصدر: عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ،الإسكندرية،2006،ص 20.

[1]* محمد السيد سرايا،اصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل الإطار النظري،جامعة الإسكندرية،2007،ص81.
[2]* شعباني لطفي،مرجع سبق ذكره،ص 99.
[3]* وجدان علي احمد،مرجع سبق ذكره،ص 12.

3. رقابة الضبط الداخلي: إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، و تحديد السلطات و المسؤوليات، و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه : "مجموعة من الوسائل و المقاييس و الأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل ، و عدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة و سجلاتها و حساباتها"[1].

المبحث الثالث : مكونات ومقومات الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المكونات و المقومات التي من خلالها يستطيع هذا النظام تحقيق أهدافه، و الوصول إلى المستوى المطلوب تحقيقه. سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية.
- المطلب الثاني: مقومات الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مكونات الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من المكونات التالية:

1) بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية أسسا لكل المكونات،لأنها تعطي نظاما و بيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل تؤثر عليها من أهمها: [2]

- ✓ نزاهة الإدارة و القيم الأخلاقية: يقصد بالنزاهة مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف الحالية متاحة ومفهومة بشكل دقيق وتوفير المعلومات وجعل قرارات المؤسسة معلومة ومفهومة من طرف جميع أفرادها.

أما القيم الأخلاقية هي التصرفات و السلوكيات المهنية الوظيفية الواجب على جميع أفراد المؤسسة أن يسلكوها في سبيل أداءهم لواجباتهم بإتقان لتحقيق المصلحة العامة للمؤسسة.

يتم التعرف على نزاهة الإدارة و القيم و الأخلاقيات من خلال وجود لائحة للسلوك سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب توصله المؤسسة أو الإدارة للعاملين بالمؤسسة بصفة دورية، و يجب أن تركز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية في التعامل مع الأطراف الداخلية و الخارجية و التي تتضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها

[1]* جمعة. أ. ح: "التدقيق الحديث للحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص99.

[2]*عطا الله احمد سويلم الحسبان،الرقابة الداخلية و التدقيق في ضل تكنولوجيا المعلومات،دار الراية للنشر و التوزيع،الاردن،2009 ،ص50.

مع ضرورة التزامها بالقوانين و اللوائح ، كما يعمل الجميع على حماية معلومات المؤسسة و ضمان سيرها .[1]

- ✓ الالتزام بالكفاءة :نقصد بالكفاءة القدرة العمال على استعمال المهارات و المعارف في وضعيات جديرة ضمن حقل مهني فهي شمل التنظيم و التخطيط و القدرة على التكيف مع نشاطات جديدة .و تمثل الكفاءة في قيام جميع أفراد المؤسسة بواجباتهم على أكمل وجه.
- ✓ دور مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق: يعمل مجلس الإدارة بمتابعة و فحص أنشطة الإدارة، و لعب لجنة في هذا الشأن دورا هاما في دعيم البيئة الرقابية، عادة ما يفوض مجلس الإدارة هذه المهمة إلى لجنة مشكلة لها.

- ✓ فلسفة الإدارة و نمط التشغيل: طلق فلسفة الإدارة على النظام الفكري الذي يهيمن على المؤسسة ويبلور شخصيتها ويميز سلوكها عن المؤسسات الأخرى.

شمل فلسفة الإدارة و أسلوبها التشغيلي سلسلة من الخصائص شمل درجة المخاطر التي رغب المؤسسة في حملها إضافة إلى نظرة الإدارة و فلسفتها الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية، والقوى البشرية المراقبة و المراجعة و التقييم و التي لها اثر كبير على أنظمة الرقابة.

- ✓ الهيكل التنظيمي: يوفر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار الذي يتم بتخطيط و نفيذ و مراقبة و دقيق أنشطتها لتحقيق أهداف المؤسسة، و تطلب البيئة الرقابية الجيدة إقامة هيكل نظيمي جيد يعرف بوضوح الصلاحيات و المسؤوليات و يحدث قنوات اصال مناسبة .
- ✓ فويض الصلاحيات و المسؤوليات : تأثر الرقابة بأسلوب الإدارة في فويض الصلاحيات والمسؤوليات و آلية إنشاء هرم العلاقات و إعداد التقارير والمسؤولية عن الأنشطة التشغيلية وإجراءات المصادقة و يتطلب نظام الرقابة الفعال أسلوبا جيدا في التفويض .
- ✓ سياسات و ممارسات إدارة الموارد البشرية: تضمن طريقة وظيف العاملين و دريبهم والتقييم المستمر لهم مع وضع سياسات فعالة لإدارة الموارد البشرية عمل على حقيق الكفاءة و السلوك الأخلاقي في ممارسات الأفراد و عتبر لك السياسات عنصرا هاما من بيئة الرقابة.

2) تقدير المخاطر: يهدف النشاط الإداري إلى التحكم بالمخاطر و خفيضها إلى مستويات مقبولة، وبشكل أدق هي عملية حديد وقياس والسيطرة و خفيض المخاطر إلى أدنى مستوياتها.

فسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي واجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر.[2]

[1]* وجدان علي احمد،مرجع سبق ذكره،ص26.
[2]* عطا الله احمد سويلم الحسبان،مرجع سبق ذكره،ص51.

يتمثل تقدير المخاطر لأغراض التقارير المالية في تحديد و تحليل المؤسسة وإدارتها للمخا□ر المتعلقة بإعداد القوائم المالية، وبعد تحديد تلك المخا□ر يجب أن تقوم الإدارة بدراسة دقيقة لتلك المخا□ر و احتمالات حدوثها، وتنشأ المخاطر أو تتغير بسبب عدة ظروف منها:

- ✓ عاملين جدد لديهم تركيز مختلف عن فهم الرقابة الداخلية
- ✓ تغيرات جوهرية أو سريعة تحدث في نظام المعلومات.
- ✓ نمو جوهري وسريع للأعمال.
- ✓ إدخال تكنولوجيا جديدة في عملية الإنتاج أو نظم المعلومات.
- ✓ التوسع أو الحصول على أعمال في بيئة أجنبية.
- ✓ اختيار مبادئ محاسبيه جديدة أو التغيير في المبادئ المحاسبية الموضوعة.

3) أنشطة الرقابة : تتمثل الأنشطة الرقابية في السياسات و الإجراءات التي تساعد على التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على الأخطار عند تحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن تصنيفها إلى:

- ✓ الفصل بين الواجبات: يجب أن يهتم المراجع بـ:

- الفصل بين حيازة الأصول و المحاسبة عنها.

– الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة ما يرتبط بها من أصول.

- الفصل بين مسؤولية التشغيل و مسؤولية إمساك الدفاتر.

- الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الالكتروني للبيانات.

- ✓ الترخيص الملائم للعمليات المالية و الأنشطة: و هو ما يساعد على رقابة جيدة.
- ✓ الوثائق و السجلات الملائمة: تعبر المستندات و السجلات عن أشياء مادية يتم من خلالها تسجيل و تلخيص العمليات المالية و تشمل عناصر متعددة مثل: فواتير البيع، طلبات الشراء، الدفاتر المساعدة، يومية المبيعات.
- ✓ الرقابة المادية على الأصول و الدفاتر: تشمل هذه الرقابة على حماية الأصول و الدفاتر، و أهم المقاييس لذلك هو استخدام الرقابة الفعلية مثلا استخدام مستودع لحماية المخزون ضد الاختلاس.
- ✓ الضبط المستقل للأداء: يتمثل هذا العنصر في تنفيذ فحصي مستمر و فعال على العناصر الأربع السابقة، والذي يطلق عليه بالضبط المستقل أو التحقق الفعلي.

4) المعلومات و الاتصالات: يجب تسجيل المعلومات و إيصالها لكل العاملين اللذين يحتاجونها داخل المؤسسة في الوقت اللازم و ذلك بشكل يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى و حتى تستطيع المؤسسة أن تعمل و تراقب عملياتها عليها أن تقوم بالاتصالات ملائمة يمكن الثقة بها و في الوقت المناسب و ذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الأحداث الخارجية.

أما في ما يتعلق بالاتصال فانه يكون فعالا عندما يشتمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى القيام الإدارة بالتأكيد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها اثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق التحسن و اتصال مهم و موثوق به و مستمر لهذه المعلومات .

يجب أن تتصف المعلومات بالوضوح و الدقة، لتتمكن المؤسسة من الاستفادة منها في وضيفتها الرقابية و اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. [1]

5) المتابعة: و يقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة و التقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من فعالية و كفاءة هيكل الرقابة الداخلية.

و يتوقف مدى تكرار المتابعة و التقييم على نتائج المتابعة المستمرة ،و المخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية و على طبيعة أنشطة المؤسسة.[2]

و المراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت، وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوي الزبائن، و من أجل تحقيق متابعة جيدة يجب توفر تقارير تكشف عن جوانب الخلل. [3]

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، و تتمثل هذه المقومات فيما يلي: [4]

1- **المقومات المحاسبية:** يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق و الوسائل و التي يمكن تناولها على النحو التالي:[5]

- ✓ الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة : ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة و نوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية و الهدف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى .
- ✓ المجموعة الدفترية:هي مجموعة الدفاتر والسجلات التي يتم إعدادها داخل المؤسسة لتكوين نظام يشمل جميع التعاملات المالية وطريقة تداول المستندات للتعبير الدقيق عن الأحداث المالية بالمؤسسة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات من خلال التقارير والقوائم التي يمكن إعدادها.

[1]* بوطورة فضيلة،مرجع سبق ذكره،ص22.
[2]* عبد الوهاب نصر علي،شحاته السيد شحاته،مرجع سبق ذكره،ص84.
[3]* هادي التميمي،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية،دار النشر،الأردن،2004،ص81.
[4]* محمد التوهامي طواهر و مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص21.
[5]*لرقط عبد المهدي،مرجع سبق ذكره،ص26.

تعد المجموعة الدفترية ذات أهمية كبيرة باعتبارها المصدر الأساسي للقيد و أدلة الإثبات، خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند أعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة .

- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك .

- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الاطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

- ✓ الوسائل الالكترونية و الآلية المستخدمة:[1] تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط و إنجاز الأعمال، و أحسن مثال على ذلك الآلات و تسجيل الأوراق النقدية المحصلة، خاصة الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، بالإضافة إلى البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية و معالجتها. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة و الحد من حدوث الأخطاء.
- ✓ الجرد الفعلي للأصول: تتميز معظم الأصول التي تملكها المؤسسة بالوجود المادي و بالتالي القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل المخزونات و النقدية الذين بحوزة المؤسسة و معظم الاستثمارات الأخرى ذات طبيعة مادية. فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع هو موجود فعلا.[2]
- ✓ الموازنات التخطيطية: يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها.[3]

2- **المقومات الإدارية** :وتتمثل المقومات الإدارية في ما يلي :

- ✓ الهيكل التنظيمي: تصبو المؤسسة الاقتصادية الحديثة إلى خلق مرونة دائمة في هيكلها التنظيم من خلال التعديل المستمر له، فهو يضمن الوقوف على نظام الرقابة الداخلية من خلال التحكم في المؤسسة و حماية أصولها و ضمان نوعية المعلومات تشجيع العمل بكفاءة و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و عليه يظهر دور الهيكل التنظيمي في بسط الرقابة الداخلية كون أن تصميم هذا الهيكل يراعي فيه العناصر الآتية :

- حجم المؤسسة .

- طبيعة النشاط.

[1] *لطفي شعباني،مرجع سبق ذكره،ص105.

[2]* السوافري فتح رزقو محمد سمير كامل،الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية،دار الجامعة الجديدة،الاسكندرية،2002،ص26.

[3]* السوافري محمد رزق،مرجع سبق ذكره،ص30.

- تسلسل الاختصاصات .
- تحديد المديريات.
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل .
- البساطة و المرونة .
- مراعاة الاستقلالية بين المديريات .

✓ كفاءة الأفراد : إلى جانب النظام المحاسبي السليم و التنظيم الإداري و الهيكلي لا بد أن يكون الموظفين و الرؤساء على درجة عالية من الكفاءة فالفرد هو العنصر الأساسي في المؤسسة كما أن التنفيذ السليم لأي نظام و ضمان نجاحه يعتمد على كفاءة و أمانة العاملين و طريقة اختيارهم و صفاتهم الشخصية .

✓ معايير أداء سليمة: تتأثر الوظائف الإدارية بدرجة كبيرة بفعالية الرقابة الداخلية و كفاءة العمليات الناتجة عن الأداء فلا بد من وجود معايير لقياس أداء العاملين داخل المؤسسة.

✓ سياسات و إجراءات لحماية الأصول: تقوم المؤسسة بوضع مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول و لضمان صحة البيانات للتقارير المالية و المحاسبية، و تزداد أهمية وضع هذه السياسات و البيانات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية، و يعتبر التامين من الوسائل لحماية الأصول مثل : التامين ضد السرقة و الحرائق .....الخ.

✓ التدقيق الداخلي: التدقيق الداخلي هو النشاط تقييمي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، يهدف إلى تدقيق العمليات المحاسبية و المالية لخدمة إدارة المؤسسة ،و وجود نظام تدقيق فعال يدعم من قوة نظام الرقابة الداخلية و يتضمن التدقيق الداخلي تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات و الخطط واللوائح التي أعدتها الإدارة ،و كذلك تدقيق و تقييم مدى ملائمة و تطبيق الرقابة المحاسبية و المالية.

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المدقق باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية متعارف عليها من اجل التحقق من صحة عمل النظام.

لهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى أساليب تقييم نظام الرقابة و طرق و مراحل تقييمه

المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة و معالجة النظام بطريقة منتظمة أثناء تطبيقه الفعلي[1].ويوجد عدة أساليب يقوم المدقق باستعمالها منها:

1))-**أسلوب الاستبيان:** فهذا الأسلوب الأكثر استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والتدقيق بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة و خاصة العمليات المعتادة مثل العمليات القديمة عمليات الشراء والبيع أرصدة الدائنين و البنوك ...الخ. يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب تعم" أو "لا".حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص نذكر: في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المدقق عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال .

- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص اقل تأهيلا و خبرة بعكس الحال عند استخدام الأساليب الأخرى.

و الجدول التالي يوضح مثال عن استخدام استبيان لتقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات

[1] *غصان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 218

الجدول رقم (1-3) تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات باستخدام استبيان

رقم	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
01	المبيعات: هل تخضع طلبات الزبائن للفحص و الموافقة من قبل : ا-قسم المبيعات وأوامر البيع ؟ ب- قسم الائتمان				
02	هل تستخدم إشعارات تفيد شحن البضاعة التي تحمل أرقام مسلسلة مسبقا				
03	هل يتم فحص الفواتير بقصد التحقق من الدقة: ا– الكميات الواردة بها ؟ ب – الأسعار المستخدمة ؟ ج—العمليات المحاسبية؟ د- شروط البيع ؟				
04	هل يتم مقارنة الفواتير بأوامر الشراء الواردة من الزبون ؟				
05	هل تعالج العناصر المردودة بصورة واضحة عن طريق قسم الاستلام ؟				
06	هل يتم تلخيص الفواتير و تبويبها بواسطة قسم أخر غير قسم المحاسبة وذلك كوسيلة الرقابة على المبيعات المسجلة ؟				
07	هل يتم معالجة المبيعات التالية بشـكل واضح و بدورة مماثلة: ا– المبيعات للموظفين ؟ ب – السلع التالفة ؟ ج – المبيعات النقدية ؟				

المصدر : الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسات المهنية في الجزائر "دراسة حالة من خلال الاستبيان ، رسالة ماجستير، جامعة الحاج الأخضر، باتنة، 2008 – 2009 ص 68 .

2.**الأسلوب الوصفي :** يقوم المدقق بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية الداخلية و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسئولين عن أداء كل عملية و يقوم المدقق بتسجيل الإجابات بعد ذلك يقوم المدقق بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن تغيرات أو ينقص بعض الضوابط الرقابية و هناك نوعين من الوصف.[1]

– **الوصف من قبل الشخص للتدقيق:** و يكون شفهيا و يعطينا اكبر كم من المعلومات حيث يكتفي المدقق بالاستماع له و تسجيل الملاحظات كما انه لا يتم التحضير له سابقا

– **الوصف من طرف المدقق :** يكون كتابيا وهو تنظيم الأفكار و معارف المدقق و يتمثل في كتابة المدقق الأهم ملاحظاه و نتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة إلى تقنية أو معرفة .

3.خرائط التدفق : يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية و تاخد خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة كذلك تمكن خرائط التدفق المدقق من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية و بيان مواطن قوته و ضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية[2] :

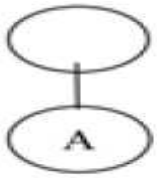
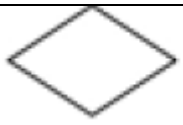
- ان يقوم المدقق بدراسة الواجبات والمستندات و أسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها .

- بعد الخطوة السابقة و استنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استندا إلى المعلومات الواردة في ملخص و واجبات العاملين و إجاباتهم على استفسارات المدقق.

[1]*جربوع محمد يوسف ،مرجع سبق ذكره، ص113.
[2]*غسان فلاح المطارنة ،مرجع سبق ذكره، ص220

رقم الجدول(1- 04) الرموز المستخدمة في خرائط التدفق

	اسم الرمز	الشرح
	مستند أو وثيقة	مستند أو وثيقة يتم إعدادها بشكل يدوي أو آلي غير اليوميات المحاسبية والدفاتر
	دفتر	دفتر أو يومية محاسبة لا تنتقل مثل الوثائق و يتم وضع اسم الدفاتر أو الوثيقة داخل الرمز
	إنشاء وثيقة	يعبر عن إنشاء مستند جديد
	المعالجة	تعبر عن عملية المعالجة و يتم تحديد طبيعة المراجعة داخل الرمز (يدوية أو آلية)
	انتقال المستند	اتجاه سير عملية المعالجة
	ترحيل المعلومات	ترحيل المعلومات من وثيقة إلى أخرى
	خروج من المخطط	يعبر عن خروج مستند أو وثيقة من المخطط (إرسال إلى خارج المؤسسة) و المحدد وجهته بعد الخط العمودي.
	تصنيف نهائي	تساعد التصنيف على فهم النظام و نشير إلى كيفية التصنيف داخل الرمز: ح : حرفي، ع : عددي ، ت: تاريخي
	تصنيف مؤقت	
	تحويل	في بعض الحالات يتطلب فهم النظام التحويل إلى صفحة أخرى من خريطة التدفق أو إلى خريطة تدفق أخرى أو إلى ملحق، و نشير إلى معلومات التحويل تحت الرمز و عند استخدام عدة رموز يتم التفريق بينها بحروف أو أعداد
	اختيار أو قرار	تبين افتراق تدفقات المعلومات حسب خصائص محددة يتم الإشارة إليها داخل الرمز
	نقطة البداية	

المصدر: عبادي محمد أمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة " دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية الدورة مبيعات مقبوضات " ، رسالة ماجستير ، جامعة الجزائر ، - 2007 ، 2008ص 130.

المطلب الثاني:طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

هناك عدة طرق لتقييم نظم المراقبة الداخلية داخل المؤسسة و على المدقق ان يختار الطريقة المناسبة و تتم عملية الاختيار بناء على طبيعة نشاط المؤسسة و خبرة المدقق لان نظم الرقابة تختلف من مؤسسة إلى أخرى هذه الطرق تتمثل في :[1]

1- **طريقة الدورات :** و يعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات يطلق على كل منها دورة و التي بدورها تغطى مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومـن أمثلة هذه الدورات : (دورة الإيرادات – دورة الإنتاج – دورة المصروفات – دورة التمويل.)

علما بان مسميات و محتويات الدورات قد تختلف في التطبيق العلمي بسبب اختلاف المؤسسات و لذلك تترك للمدقق حرية التصرف في مثل هذه الحالات حسب خبرته و تقديره الشخصي أخـدا في الاعتبار طبيعة المؤسسة و نوعية نشاطها.

وبعد تقييم جميع هذه العمليات و الحسابات بين الدورات المختلفة يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدة و على المدقق الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل بينهم وعند الانتهاء من التقييم على هذا الأساس يستطيع المدقق تكوين فكرة عامة عن نظم الرقابة الداخلية و إجراءاتها في المؤسسة ككل .

2-**طريقة وحدة النشاط :** وهي عبارة عن تجميع العمليات الحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفة إدارية أو قسم من أقسام المؤسسة مع بعضها البعض حيث تتخذ لتقييم نظام الرقابية الداخلية مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام حيث أن هناك بعض المعلومات والبيانات التي تتحقق من نشاط الأخر أو وظيفة الأخرى و أدناه بعـض أهم النشاطات والإدارات الشائعة .

-إدارة الشؤون الإدارية - إدارة الإنتاج

- إدارة المشتريات - المخازن إدارة

-إدارة الشؤون المالية - إدارة المبيعات

[1]* جازم هاشم الالوسي ،طريق إلى علم المراجعة و التدقيق،دار الكتب الوطنية،الطبعة الأولى،2003،ص239.

ومع إجراء هذا التقسيم لنشاطات أو وظائف المؤسسة يقوم المدقق بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لكل وحدة أو شعبة أو قسم تابع لكل إدارة على حدة ومن ثم اكتشاف مواطن القوة والضعف فيها و إبداء الرأي حولها .

3. **طريقة بنود القوائم المالية :** يمكن وفي بعض الأحيان و خاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم أن يقوم المدقق بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية بكل بند من بنود الميزانية و قائمة الدخل على حدى و مثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة و حقوق المالكين بعدها يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات ومن ثم الإرادات .

المطلب الثالث: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المدقق سواء كان المدقق داخلي أو خارجي فمن خلال عملية التقييم يهدف المدقق إلى: [1]

- فهم و استيعاب نظام المعلومات الرقابة الداخلية للمؤسسة .

- تقييم النظام من اجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي ولصحة و صادق القوائم المالية و المحاسبية.

- إعداد برنامج الاختبارات من اجل التحقق من صحة عمل النظام و حتى يتوصل المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية تبع المراحل التالية:

1- وصف الأنظمة والإجراءات : على المدقق في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات و يحاول فهم كيفية عملها و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطارات تقييمه لقوى و ضعف الرقابة الداخلية ،أي كل عملية تقوم بها المؤسسة من بيع و شراء يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إن هناك مكتوبة إن كان هناك مكتوب حول هذه العملية أو يدون ملخصا عليها.[2]

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المدقق وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي و خرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات .

✓ التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة : تختلف إجراءات الرقابية الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط فيه المؤسسة و هيكلها التنظيمي فالمدقق يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة طريقة عملها العلاقات الموجودة بينها و التعبير عنها .

[1]*شعباني لطفي – المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين و تسيير المؤسسة ،رسالة ماجستير جامعة الجزائر 2003 - 2004، ص 118

[2]*احمد قايد نوردين،التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ،الطبعة الاولى2015ص62

كما يمكن للمدقق أن يستعمل طريقة الاستجوابات و ذلك باستجواب موظفي المؤسسة ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة التدقيق دون استجواب هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه الطريقة و هي:

- احترام السلم التنظيمي فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة .
- التذكير بالمهمة و أهدافها حتى تتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب و بالتالي إعطائه الأجوبة خاطئة.
- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.
- سماع المدقق للأجوبة أكثر مما يتكلم هو فعلى المدقق توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

✓ خرائط التدفق والأسلوب الوصفي : انطلاقا من الملاحظات و الاستجوابات يعبر المدقق عن نظرته للعمليات و إجراءات الرقابة الموضوعة هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي و لكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط تدفق أي أشكال تسطر مختلف التدفقات المنفذة.

وهي العمليات المعقدة تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

- تسهيل عملية الفهم و الاتصال.
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المدقق يتحقق من صحة فهمه للنظام.
- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه ومن ثم نقاط ضعفه كما أن خرائط التدفق تسمح للمدقق بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

2- التحقق من فهم الأنظمة : بعد انتهاء المدقق من تحضير خرائط التحقق أو وصفه الكتابي فعلى المدقق أن يحاول فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من انه فهمه عن طريق قيامه باختبارات التطابق و الفهم[1]،و يتحقق من الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفد في المؤسسة هنا يظهر دور الاختبارات التطابق فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المدقق في عملية تقييمه للرقابة الداخلية على أسس ومنه نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي:

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها ؟
- كيف تتم عملية الاختبار ؟
- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب إعطائها ؟

[1]*محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ص 63.

- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها: العمل الأول يقوم به المدقق في هذه المرحلة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها فمبدئيا هناك مجموعة من المشاكل التي مكن المدقق أن يتلقى بها بداية انه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة ففي هذه الحالة يجب على المدقق أن يفرض بان كل دورة استغلال تتم على حدى وكل مصنع يقوم بهذه العملية فعلى المدقق أن يختبر كل واحدة منها على حدى كما يستطيع المدقق أن يتلقى بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة في هذه الحالة يقرر المدقق اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها و كفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية و أخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين ففي هذه الحالة اختبر المدقق كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك .

- القيام بعملية الاختيار : في هذه المرحلة يتحقق المدقق من حقيقة سير كل الدورات العملية خطوة بخطوة و يجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية و اختبار المدقق لمسار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط .

وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات نلاحظ انه توجد طريقتين و هما :

- ✓ **الطريقة المباشرة:** و تتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلوا في الإجراءات التي يتم رقابتها و ذلك من اجل التأكد من حسن سيرها من جهة ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة معها يمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين .
- ✓ **الطريقة الغير مباشرة:** تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق فالمدقق يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة عليه أي من البداية إلى النهاية و انطلاقا من الوثيقة الأصلية.

- الأهمية الكاملة للاختبارات: كما تطرقنا إليه سابقا فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية،فالأهمية الكمية التي يجب على المدقق إعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، وهذا العمل يتمثل في التحقق من وجود هذه الإجراءات و ليس مدى كفايتها فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة وبعد انتهاء المدقق من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية .

3-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : بالاعتماد المرحلتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا للنقاط القوة ونقاط الضعف تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات مختلفة أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها إما ب "نعم"أي ايجابي أو "لا" أي سلبي و عليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة و الضعف و ذلك من خلال التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة. [1]

[1]*احمد قايد نوردين مرجع سبق ذكره ص63.

و لتقييم الرقابة الداخلية يستعمل المدقق قوائم الاستقصاء أو الاستبيان و التي تعتبر الأكثر استعمالا لهذه العملية أي القيم. فهناك نوعين لهذه القوائم النوع الأول قوائم الاستقصاء المغلقة أن تكون (الإجابة مفتوحة) و لا تقتصر الإجابة ب نعم" أو "لا" فقط.[1]

كما تجدر الإشارة إلى أن استعمال قوائم الاستقصاء أو الاستبيان المغلقة لفهم الإجراءات و القيام بعملية تقيم الرقابة الداخلية أي أن القيم يقتصر على استعمال القوائم فقط و هذا ما يجب تفاديه قدر الإمكان وذلك للأسباب التالية :

- ✓ قوائم الاستقصاء و الاستبيان لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات
- ✓ يمكن لهذا القوائم أن تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية.

و بعد انتهاء المدقق من تقييم الأولي للرقابة الداخلية يحضر وثيقة شاملة يلخص فيها و بالنسبة لكل إجراء تم فحصه.

- ✓ نقا القوة النظرية .
- ✓ النقائص التي تم إيجادها.

4 - التأكد من تطبيق النظام : يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال أسلوب العينات كما يتم التأكد بان الإجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وان هذه الإجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة .

- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها : لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المدقق اختبارات الاستمرارية والتي تستعمل لتحديد نقا القوة للنظام و التي سنفترض أنها تضمن كفاية الإجراءات والتسجيلات و أنها تشتغل فعلا على وال السنة المالية فاستعمال اختبارات الاستمرارية تمكن المدقق من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الإجراءات و التي يمكن لها أن تحدث .

-القيام بعلية الاختبارات : يقوم المدقق بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المتروكة عند تنفيذ الإجراءات فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعة .

-مجال اختيارات الاستمرارية : هدف هذه الاختبارات يتمثل في إثبات عن مدى اشتغال الإجراءات و بالطبع لا يمكن أن تقتصر الاختبارات على عملية واحدة أو اثنين فقط كما يجب أن تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكيد من استمرارية تطبيق الإجراءات فنظريا اختبارات المدقق تكون وال السنة المالية . كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المدقق و ذلك ب:

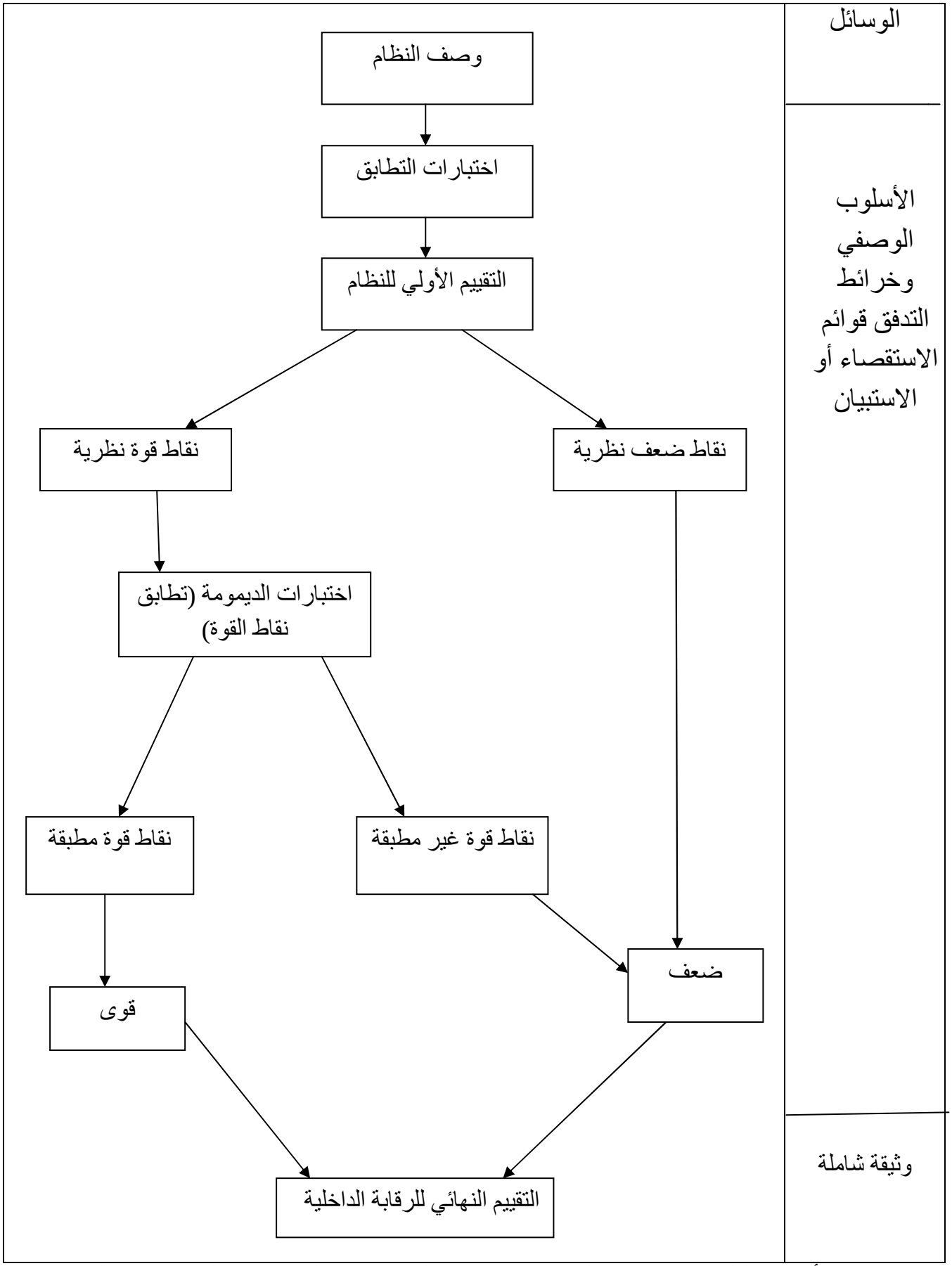
- استعمال وسائل إحصائية لتحديد حجم العينات و مدى توسيعها .
- حكم المدقق بان يكون هذا الأخير خال من الذاتية .[2]

[1]*شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره ،ص121.
[2]*لطفي شعباني ،مرجع سبق ذكره ،ص121.

5 -التقييم النهائي :باعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام و سوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ،هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام و من خلال هذا النظام عند المدقق تتضح المعالم و الخطوط العريضة لبرنامج التدخلات و الفحوص التي سيقوم بها المراجع اثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق[1]، كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلي و الوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-01) مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك

[1]*احمد قايد نوردين ،مرجع سبق ذكره ،ص64

الوسائل	
الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق قوائم الاستقصاء أو الاستبيان	
وثيقة شاملة	

المصدر:الأخضر لقليطي،مراجعة الحسابات و واقع الممارسات المهنية في الجزائر،رسالة ماجستير،جامعة الحاج لخضر،باتنة،74.

خلاصة الفصل

ان نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الإجراءات و السياسات التي تضعها المؤسسة للمحافظة على أصولها و ممتلكاتها وصحة المعلومات و التأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات الموضوعة.

ان تقييم نظام الرقابة الداخلية من مهام المدقق و هدفها اختبار فعالية الإجراءات و صحة تطبيقها و ذلك بإتباع منهجية و مرا□ل محددة للوقوف على جوانب الضعف و القوة في هذا النظام.

ومنه يمكن أن نستنتج بان الرقابة الداخلية تعتبر كأداة تقييم لجودة القوائم المالية وهذا ما سنتناوله في الفصل الثاني.

الفصل الثاني: دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية

تمهيد

تعد القوائم المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي،فهي نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية و الماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة،باعتبار وظيفتها الرئيسية هي التزويد بمعلومات الأطراف المتعاملة مع المؤسسة،من اجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم،لذلك فان الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلومات واحدة بحكم العلاقات المتبادلة بينها.

تعتبر الجودة أهم العوامل التي تساهم في رفع روح المنافسة بين المؤسسات المختلفة،ولهذا زاد الاهتمام بالرقابة الداخلية و خاصة من الناحية المحاسبية و المالية من اجل المساعدة في إعداد قوائم مالية صادقة خالية من الأخطاء،وبالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وبناءا على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

المبحث الثاني: جودة القوائم المالية

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية و تأثيرها على جودة القوائم المالية

المبحث الأول:ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية أهم مخرجات النظام المحاسبي التي من خلالها يتم توصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية،ويجب أن تكون ملائمة و موثوقة لإعداد تشخيص مالي للمؤسسة و المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

المطلب الأول:تعريف القوائم المالية وخصائصها

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، والتي تزودهم بمعلومات ضرورية تتصف المصداقية، لذا يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص.

أولا: تعريف القوائم المالية

1- تعريف القوائم المالية حسب المعايير الدولية: "تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية،وكذا الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وتشمل القوائم المالية:

- ❖ الميزانية المركز المالي.
- ❖ قائمة الدخل.
- ❖ قائمة الأرباح المحتجزة.
- ❖ قائمة التدفقات النقدية".[1]

"هي تلك المكشوفات المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان

ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية،تضبط تحت مسؤولية المسيرين،تعد في اجل أقصاه (4 أشهر) من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية،ويتم عرضها بالعملة الوطنية"[2].

ومن أهم معايير المحاسبة الدولية التي تطرقت للقوائم المالية، نجد كلا من المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) و الذي تناول"عرض القوائم المالية"، و المعيار المحاسبي الدولي السابع(IAS7)و الذي تطرق"بيان التدفق النقدي".

2- تعريف القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي(SCF): "تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

[1]*طارق عبد العال حماد،موسوعة معايير المحاسبة،كلية العلوم عين الشمس،الإسكندرية،2006،ص 207.
[2]*إبراهيم يرقي و محمد سعيدي،اثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية، جامعة الدكتور يحيى فارس المدية،2015/2014،ص35.

- ✓ قوائم مالية أساسية:هي القوائم التي تعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها و الإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة و المستفيدين وتشمل الدخل، الوضع المالي،التدفق النقدي و التغير في حقوق الملكية.
- ✓ قوائم المكملة:هي قوائم تعد بشكل اختياري من طرف المؤسسة بناءا على ظروف معينة."[1]

من التعريفات السابقة نستخرج أن القوائم المالية هي مجموعة من الوثائق تحمل معلومات مالية متعلقة بالمؤسسة و في أشكال محددة (الميزانية ،جدول حسابات النتائج،جدول تغيرات رؤوس الأموال وجدول تدفقات الخزينة).و تعتبر الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومة المالية إلى مختلف مستعمليها الداخليين و الخارجيين عند إقفال الحسابات.
نستخلص من هذه التعاريف جملة من الخصائص هي:

ثانيا :الخصائص النوعية للقوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وكسب ثقتهم، [2] وتتمثل أهم الخصائص الأساسية في:[3]

- ✓ **القابلية للفهم:**يقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة واضحة خالية من التعقيدات.
- ✓ **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في الوقت المناسب، ونقصد بالملائمة القدرة على إحداث فرق في القرار بحيث تساعد المستخدمين على إجراء تنبؤات.
- ✓ **القابلية للمقارنة:**تكون المعلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها معنى في الوقت و بين المؤسسات.
- ✓ **المصداقية:**تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء و يثق فيها مستخدموها،وإذا تم تحضيرها حسب الصورة الصادقة (تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني)

[1]*مؤيد راضي خنفر،تحليل القوائم المالية دار المسيرة للنشر و التوزيع،السنة غير ذكورة،ص28.
[2]*ابراهيم يرقي ومحمد سعيدي،مرجع سبق ذكره،ص36.
[3]*لبنى محدادي،اثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية،جامعة القاصدي مرباح،ورقلة،2014/2013،ص3.

المطلب الثاني:مكونات القوائم المالية

تتضمن القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة وإجبارية تقدم في نهاية كل دورة محاسبية[1]،تتضمن القوائم المالية المكونات التالية:[2]

أولا:الميزانية (المركز المالي)

1- مفهوم الميزانية: تعرف الميزانية على أنها الوثيقة التي تسمح بمعرفة جميع الموارد التي تملكها المؤسسة و جميع الاستخدامات المقابلة لها في وقت معين.وهي تضم عمودين،عمود خاص بالأصول و أخر بخصوم،ويجب أن تكون الميزانية مؤرخة بشكل دقيق وإلا ستفقد معناها.

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق المزايا التالية:[3]

- ✓ بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن مالها من حقوق و ما عليها من التزامات.
- ✓ تقييم القدرة الائتمانية من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية.
- ✓ بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين المحلية و معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- ✓ معرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.

2- عناصر الميزانية: تتمثل عناصرها في:

- ❖ **الأصول:** تعرف الأصول وفقا للإطار التصويري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على انها مورد تملكه المؤسسة نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي،وتوقع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من خلالها.

وتتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من خلال:

- ✓ استخدامه منفردا أو مجتمعا مع أصول أخرى لإنتاج سلع أو خدمات موجهة للبيع من قبل المؤسسة.
- ✓ استبداله مع أصول أخرى.
- ✓ استخدامه لسداد التزام.
- ✓ توزيعه على مالكي المؤسسة.

---

[1]*شعيب شنوف،التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية الابلاغ المالي،دار زهران للنشر،الاردن،الطبعة الاولى،2012،ص55.

[2]* رحيش سعيدة،مرجع سبق ذكره،ص29.

[3]* الجعارات خالد جمال،معايير التقارير المالية الدولية،اثراء للنشر و التوزيع،الطبعة الاولى،2008،ص114/113.

وتنقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين :

❖ **الأصول الجارية (المتداولة):** تصنف الأصول على أنها جارية إذا توفرت فيها الشروط التالية:

✓ النقدية (السيولة).
✓ الأصول المتوقع تحقيقها،بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العدية للمؤسسة.
✓ الأصول المقتناة لغرض المتاجرة.
✓ الأصول التي يمكن تحققها خلال 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

وتتضمن الأصول الجارية العناصر التالية:

✓ النقدية: الأكثر سيولة وهي البنك، الصندوق، الشيكات.
✓ الاستثمارات قصيرة الأجل:الأوراق المالية المحتفظ بها على شكل أسهم و سندات بهدف تحقيق عائد
✓ الذمم المدينة:هي ما للمؤسسة على الغير وتتمثل في أوراق القبض ،القروض الممنوحة.
✓ المخزون:وهو الرصيد المتبقي من البضاعة في نهاية الفترة المالية.
✓ المدفوعات مقدما:هي المصاريف التي تدفع مقدما للحصول على خدمة مثل مقدمات التامين، الإيجار، الدعاية و الإشهار.

❖ **الأصول غير الجارية (غير متداولة):**هي الأصول التي تستغرق عملية تحولها إلى نقدية أكثر من فترة مالية و تضم ما يلي:

✓ الاستثمارات طويلة الأجل:غالبا ما تكون على شكل أسهم و سندات الهدف من اقتنائها التحكم و السيطرة عليها.
✓ الأصول المادية:تشمل الأراضي، المباني، المعدات، الآلات.
✓ الأصول المعنوية:وتشمل براءة الاختراع، الشهرة، العلامة التجارية.

❖ **الخصوم (الالتزامات):**الخصم هو التزام حالي للكيان ناشئ عن أحداث سابقة و الذي تؤدي تسويته إلى التخلي عن موارد تتجسد فيها منافع اقتصادية.

وتنقسم الخصوم إلى قسمين كما يلي:

❖ **الخصوم الجارية (متداولة):**يبوب الالتزام على انه متداول عندما:[1]

✓ يكون متوقع تسويته خلال دورة التشغيل المعتادة للمؤسسة.
✓ يكون بغرض المتاجرة.
✓ يكون الالتزام مستحق التسوية خلال (12) شهرا من تاريخ الميزانية.

[1]* وجدي حامد حجازي،تحليل القوائم المالية في ضل المعايير المحاسبية،دار التعليم الجامعي،الاسكندرية،2011،ص38.

❖ **الخصوم غير الجارية (غير متداولة):**وهي التي يطلب تسديدها بعد سنة مالية واحدة و تشمل السندات،القروض البنكية طويلة الأجل،الأموال الخاصة (رأس المال،الأرباح المحتجزة،الاحتياطات).

ثانيا:□دول حسابات النتائج (قائمة الدخل)

1- تعريف جدول حسابات النتائج: هو عبارة عن جدول ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو وظيفتها،وهو يحتوي على أرصدة السنوات السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية[1]،هو إحدى القوائم المالية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الايرادية وتبيان مقدار الإيرادات و الأعباء للمؤسسة المراد حساب صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة زمنية معينة.

ويمكن للمؤسسة أن تقدم حساب النتائج بتصنيف الإيرادات و النفقات على أساس طبيعتها أو الوظيفة التي ترتبط بها، ومن ثم يمكن إعداده وفق طريقتين:[2]

- ✓ حساب النتائج حسب الطبيعة.
- ✓ حساب النتائج حسب الوظائف.

كما يحقق حسابات النتائج العديد من المزايا أهمها:

- ✓ التعرف على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة.
- ✓ التمييز بين صافي الربح التشغيلي و صافي الدخل.
- ✓ التعرف على كفاءة الإدارة في أداءها المالي.
- ✓ معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك.

2- عناصر جدول حسابات النتائج: و تتمثل في:

❖ **الإيرادات:**هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للأصول أو زيادة لها،والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة.

❖ **الأعباء:**هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات خارجة (تدهور، اهتلاك، نقص) للأصول ،أو نشأت خصوم تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المؤسسة ،بمعنى لا يدخل فيما يوزع لصالح المساهمين في الأموال الخاصة.

ويجب عرض مبالغ العناصر التالية في صلب حسابات النتائج كحد أدنى:[1]

[1]* شعيب شنوف،مرجع سبق ذكره،ص55.

[2]* بن بلقاسم سفيان،النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الاسواق المالية،اطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر،2010،ص79.

الإيرادات،نتائج الأنشطة التشغيلية،أعباء التمويل،حصة الشركاء الحليفة و المشاريع المشتركة في الإرباح و الخسائر،الأعباء الضريبية،الأرباح و الخسائر من النشاطات العادية،العناصر غير العادية،حصة الأقلية،صافي الربح أو الخسارة للسنة المالية.

ثالثا : قائمة تدفقات الخزينة

تناول معيار المحاسبة الدولي السابع IAS7 " قائمة التدفقات النقدية " متطلبات إعداد قائمة التدفقات النقدية حيث يهدف إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة هذا الجدول.

1-**فهوم قائمة تدفقات الخزينة** :هو عبارة عن كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات ، كما يعرف على أنه جدول يهتم بعرض التحصيلات والتسديدات النقدية في النقدية عن أنشطة الاستغلال ، أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل للمؤسسة خلال الدورة.

إن الغرض الرئيسي منها هو توفير المعلومات عن التحصيلات النقدية والتسديدات النقدية للمؤسسة خلال الفترة المالية ،بالإضافة إلى أنها تهدف إلى توفير المعلومات عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة خلال الفترة وهكذا تساعد المستثمرين في تقييم بعض فإنها والدائنين وغيرهم العناصر مثل :

- ✓ قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في الفترات المستقبلية.
- ✓ قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها ودفع التوزيعات.
- ✓ حاجة المؤسسة إلى التمويل الخارجي .
- ✓ أسباب الاختلافات بين مقدار صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية الأنشطة التشغيلية .
- ✓ أسباب التغيير في تحديد الجوانب النقدية وغير النقدية للعمليات الاستثمارية والتمويلية للمؤسسة خلال الفترة .

وباختصار يساعد جدول تدفقات الخزينة مستخدمي القوائم المالية في تقييم قدرة على تدبير نقدية المؤسسة كافية في الأجل القصير والطويل .

2-**كوناته:**يتضمن جدول تدفقات الخزينة العناصر التالية:[2]

- ❖ **الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال):**تتضمن الأعباء و النتائج و النشاطات الأخرى التي ليس لها علاقة بنشاط التمويل و الاستثمار.

[1]* شعيب شنوف ،مرجع سبق ذكره،ص141.
[2]* شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره،ص166.

- **الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار):**تتضمن المبالغ المدفوعة لاقتناء استثمارات طويلة الأجل و كذلك التحصيل الناتج من التنازل عن الاستثمارات.
- **الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل):**تشمل النشطة التي لها علاقة بحركة القروض و رؤوس الأموال سواء بالنقصان أو بالزيادة،مكافئات رأس المال المدفوعة وحركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية.

رابعا:قائمة تغيرات الأموال الخاصة: قائمة تغييرات الأموال الخاصة هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها.

يتطلب "IAS1" إن تقوم المؤسسة بعرض قائمة تغيرات الأموال الخاصة كجزء منفصل في القوائم المالية حيث تتضمن تسوية الحقوق الملكية بين آخر الفترة وبدايتها ، إضافة لعناصر المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في حسابات النتائج ، وهو يحقق المزايا التالية :

- ✓ التعرف على مقدار حقوق الملكية وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها وكذا التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلا ل الفترة.
- ✓ التعرف على عناصر المكاسب والخسائر التي يجب الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة المباعة.

يجب على المؤسسة أن تعرض فيه وتوضح في صلبه ما يلي:

- ✓ صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.
- ✓ كل عنصر من عناصر الإيرادات، الأعباء، الأرباح والخسائر والتي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفـIr لما تتطلبه معايير أخرى.
- ✓ إجمالي العناصر الناتجة مما سبق ذكره موضحا بصورة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية ؛
- ✓ ولكل عنصر من عناصر حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات وتصحيح الأخطاء المحاسبية كما يجب أن يتم عرض ما يلي سواء ضمن جدول تغيرات الأموال الخاصة أو في الإيضاحات:
  - المعاملات مع أصحاب حقوق الملكية مع الإفصاح عن التوزيعات لهم بصورة منفصلة ؛
  - رصيد الأرباح أو الخسائر المرحلة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية والحركة خلال الفترة؛
  - تحليل ما بين رصيد كل نوع من المهم رأس وكل عناصر المال الاحتياطات في أول وآخر الفترة مع الإفصاح المستقل عن كل منها

كما نص المعيار المحاسبي IAS1 على إعداد الملاحق المكملة والموضحة للقوائم المالية كما يلي:

خامسا:الملاحق (الإيضاحات) :تعتبر الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهمها ، وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها فيها ، وحسب IAS 1 فإن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية تساهم في تحقيق الأهداف التالية :

- ✓ تقديم معلومات عن الأسس و السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية
- ✓ الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب الميزانية أو حسابات النتائج، قائمتي تغيرات الأموال الخاصة و تدفقات الخزينة .
- ✓ الإفصاح عن بيانات أو معلومات لم تظهر في القوائم المالية الأساسية، إلا أن نشرها يعتبر ضروريا لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتوياتها.

ويؤكد المعيار على أهمية أسلوب عرض الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية،بحيث تقدم أسلوب منظم طالما كان ذلك ممكنا أو عمليا ، كما يجب الربط المرجعي بين كل عنصر في صلب القوائم المالية مع أية معلومات ذات صلة مرتبطة بها في ملاحق، وحسب نفس المعيار فإن طبيعة المعلومات التي تعرض من خلال الإيضاحات تكون إما:

- ✓ معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية .
- ✓ معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية .
- ✓ معلومات إضافية لم ترد أية عناصر تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة وقد حدد IAS1 ترتيبا محددا لعرض الإيضاحات على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية مقارنتها للمؤسسات المختلفة وذلك حسب الترتيب التالي:

- عبارة تفيد بامتثال المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

- معلومات موضحة ومؤيدة للعناصر المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت فيه العناصر في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية .

- إفصاحات أخرى مثل المتعلقة بالالتزامات الطارئة بموجب ، IAS 37،والتعهدات التي قدمتها المؤسسة للغير ولم تظهر في القوائم المالية.

المطلب الثالث:مستخدمو القوائم المالية

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الإحداث الاقتصادية و التي تتم معالجتها و التقرير عنها في القوائم المالية ، في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخليا، وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التي تجرى على البيانات المحاسبية مما يحقق الفائدة من استخدامها.فتوفير المعلومات ليس هدفا في حد ذاته بل من الضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى إعلامي نافع يمكن الاستفادة منه من جانب مستخدميها.[1]

و يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى:[2]

1- المستخدمين ذات المصلحة المباشرة: يتمثلون في الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة من هذه القوائم وهم:

- ✓ المساهمون:سواء كانوا حاليين أو محتملين يهتمون بالمحاضر و العوائد المتعلقة بالأسهم.
- ✓ الدائنون:يهتمون بالمعلومات المتعلقة بآجال الاستحقاق و القدرة على السداد.
- ✓ العمال:يهتم العاملون بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية المؤسسة لمعرفة قدرتها على دفع التعويضات، توفير المكافآت، منافع التقاعد.
- ✓ الموردون:يستخدمون التقارير المالية في دراسة قدرة المؤسسة على الاستمرار خاصة عند وجود تعاملات طويلة الأجل.

2- المساهمون ذوي المصلحة غير المباشرة:

- ✓ المدققين:يعتبر المدقق وكيل المساهمين،فكل الأطراف تعتمد على تقريره الذي يقوم بمراجعة هذه القوائم المالية ويبدي رأيه الفني المحايد،
- ✓ الهيئات الحكومية و الرقابية:تعتبر صاحبة مصلحة في المؤسسة، ونجاح معدلات أدائها الاقتصادي المرتفع، بذلك تضمن هذه الجهات مقدرة المؤسسة على سداد مستحقاتها الضريبية.
- ✓ النقابات العمالية:تشمل هذه الفئة كل من العاملين و النقابات و الاتحادات المهنية التي تمثلهم،و الذين يقومون بمهمة تجميع المعلومات اللازمة للاطمئنان على مستقبل المؤسسة التي يعملون بها،و مدى قدرتها على الاستمرار كمصدر دخل.
- ✓ المحللون الماليون:وهم المستثمرون الذين يمثلون عملائهم، أي أن خلل في القوائم و ينعكس على صحة التحليل و بالتالي على قرارات العملاء في البيع و الشراء.

[1]* رحيش سعيدة،مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الابلاغ المالي الدولية،جامعة امحمد بوقرة، بومرداس'2014/2013،ص24.

[2]* لبنى محدادي،مرجع سبق ذكره،ص4.

المبحث الثاني: جودة القوائم المالية

تعد جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي، حيث يكن الاعتماد على القوائم المالية في اخذ القرارات إذا كانت المعلومات الواردة فيها ذات جودة عالية مما يعطي ثقة لدى المستخدمين.

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية:

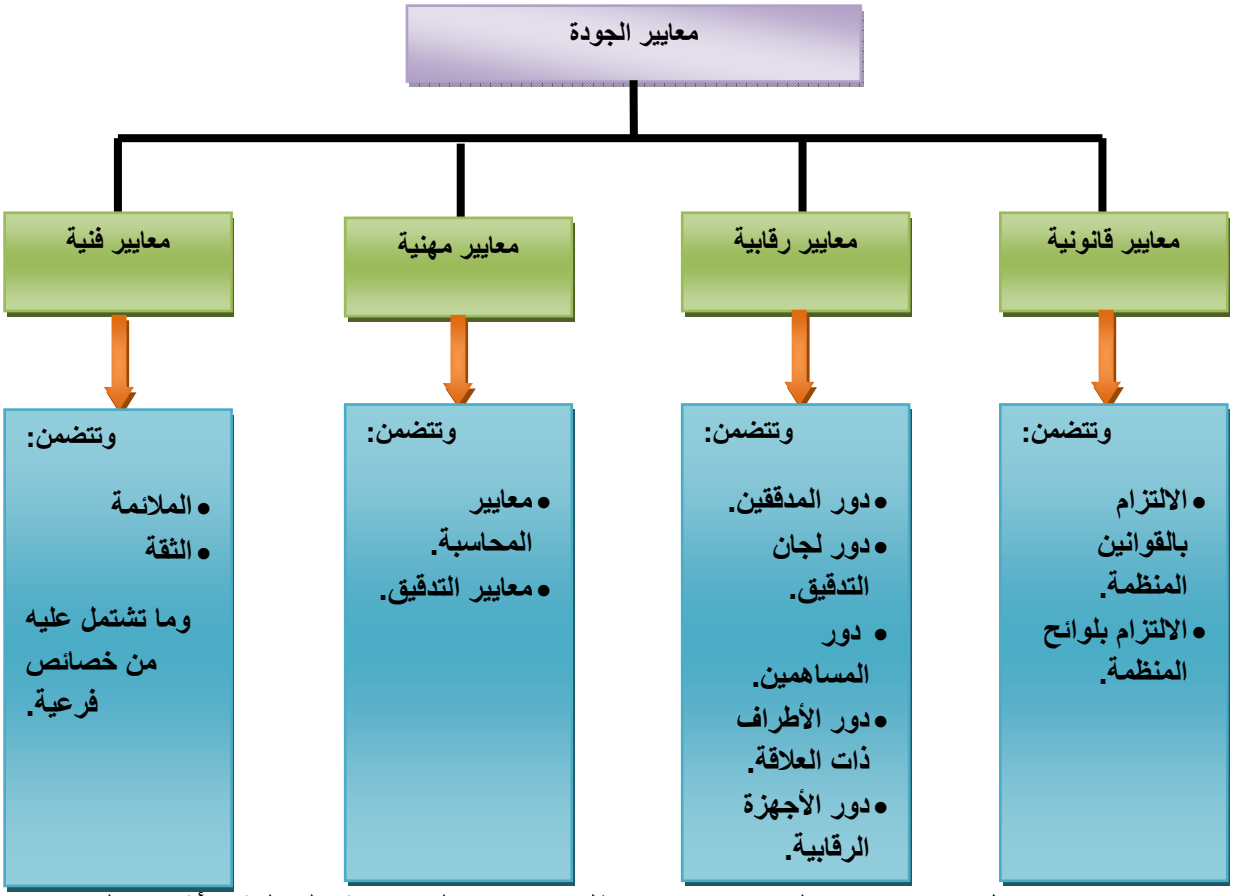
تعريف الجودة من قبل بعض المنظمات الدولية[1]:

تعرفها الجمعية الأمريكية للجودة: أنها الهيئة أو الخصائص الكلية للسلعة أو الخدمة التي تعكس قدرتها على تلبية حاجات صريحة و ضمنية.
و تعرفها المنظمة الدولية للمعايير ISO:أنها الخصائص الكلية لمؤسسة (نشاط أو عملية، أو سلعة، أو خدمة، أو منظمة، أو نظام، أو فرد، أو مزيج منها، التي تعكس في قدرته على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية).
يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تناتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[2]
وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعاد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها،

[1]* رعد عبد الله الطائي،عيسى قدارة،إدارة الجودة الشاملة،عمان ،الأردن،2008،ص 29.
[2]* صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية و أثره على جودة المعلومة، رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر 3، ، 2011ص .

وفي ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية كما يتضح من الشكل:

الشكل رقم (02 - 01): معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر3 دالي إبراهيم ، 2010-2011، ص74.

المطلب الثاني:العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

يمكن توضيح العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية فيما يلي: [1]

1- العوامل الخارجية المتعلقة بالبيئة الخارجية:إن النظم المحاسبية تعمل في ظل تلك البيئات (الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية و السياسية) و غيرها من الجوانب المستمرة في تغيرها في البلدان المختلفة بمرور الزمان فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة متغيرة وأن البيئة الاقتصادية و الاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية وأن تلك البيئة و تتكون من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشـطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي .

[1]* لرقط عبد المهدي ،مرجع سبق ذكره،ص55.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية إلى اجتماعية، اقتصادية، قانونية و سياسية كما يلي:

أ –العوامل الاقتصادية: تساعد النتائج الاقتصادية للقرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية، في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات تكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات في سبيل الحصول على هذه الأخيرة.

كما تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد فـي الدولة، ففي ظل نظام الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات المحاسبية الملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية، بينما في ظل نظام الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط فـي الدولة ولغرض إحكام الرقابة المركزية.

ومن العوامل الاقتصادية كذلك نجد التضخم، ففي ظل ارتفاع معدل التضخم يجعل من المعلومات لمحاسبية التي تعد وفقا لتكلفة التاريخية غير ملائمة

ب – العوامل الاجتماعية:تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحـو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...إلخ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميـع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

وتعبر المحاسبة عن المسؤولية أحدث مراحل التطوير المحاسبي والتي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان ويتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحيدة الاقتصادية وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي.

ج -العوامل القانونية: تتمثل العوامل القانونية أساسا في مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية، التي تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات مساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشـريعات القانونية الضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

تتأثر الممارسة المحاسبية سواء منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات قانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولاشك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق بها أمر مرغوبا فيه

ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجود في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.

د - العوامل السياسية: العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية الاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، وعلى المؤسسة والمهنة تقع مسؤولية توجيهه وتطوير إمكانيتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.
إن وضع وإنشاء المعايير المحاسبية هو بالدرجة الأولى نتاجا لتصرف سياسي، وقد أكد ذلك بصورة أكثر وضوح تقرير لجنة تابعة لمجلس الشيوخ الأمريكي عام 1996 ، والذي انتقدت فيه ممارسة الرقابة من طرف واحد على وضع المعايير، والتأكيد على ضرورة إيجاد هيئة اتحادية لوضع المعايير تأخذ في عين الاعتبار المصالح المتعددة الأطراف المستفيدة منها دون تحيز.
وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية.
2 - العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية: من العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل و معالجة عرض المعلومات وكذلك الانتشار الواسع و السريع للانترنت و اللذان كان لهم الأثر الكبير في:[1]
1 - الانخفاض الكبير و المستمر في كلفة الإنتاج و الحصول على المعلومات
2 - زيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين.
3 - إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب.
4 - إعداد بيانات أعمق للمستخدمين.
نجد أن الهدف من المعلومات هو الحصول على معلومات الضرورية لتلبية الاحتياجات التي ينبغي بالمقابل أن تكون نوعية هذه المعلومات جيدة، و لمعرفة نوعية المعلومات فإنه من الممكن التركيز على بعض الأبعاد التي تلخص فيما يلي:
أ – التصوير والتمثيل: وهو ما يقصد به التلاؤم واقع مع شكل المعلومة ومستخدميها وأن يكون تمثيل الواقع مفهوما لمستعمليه.
ب – التأكد: يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة كمعلومة صورة موضوعية للواقع، حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر لنفس .
ج -آجال الحصول على المعلومة: باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقرائها فأنه تكون الإجابة عن تساؤل ما بسرعة بعد صياغته، بتعبير آخر المعلومة المخزنة يمكن الوصول إليها عند الحاجة والطلب عليها.
د -التحديد: المعلومات المحددة بدقة هي تلك المعلومات التي تعطي تفاصيل أكثر بحيث يكون القياس الرقمي مثلا يحمل الكثير من الأجزاء العشرية وبالتالي عدد التصنيفات للفئات

[1]* لرقط عبد المهدي،مرجع سبق ذكره،ص57.

يكون كبير حجم وقد يؤدي هذا التفصيل إلى عدم الفهم أو رفع احتمال الخطأ، فهذا يحتم أن يؤخذ العنصر بكل الجوانب.

ه – كمال المعلومة وتمامها: الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية.

و- الملائمة: تهدف المعلومات لاتخاذ القرار أو القيام بنشاط ما، وتعتبر " الملائمة المعلومة المفصح عنها عنصرا أساسيا ومعيارا في المحاسبة تعد وفقه المعلومات على أسا س منفعتها وربطها بالنشاطات التي تتعلق بها أو النتائج المنتظر الحصول عليها، ويقترن مفهوم الملائمة أساسا بالمصداقية والصورة الوافية للمعلومات التي يتطلبها مستعملوها.

3- تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي): يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى جودة المعلومات المحاسبية، و ذلك من خلال تدقيق القوائم المالية المنشورة، و إضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها و التحقق من إعداد و عرض القوائم المالية، و قد تم وفق المعايير المحاسبية المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أكبر على قرارات الاستثمار فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم، وإذا نظرنا إلى مضمون معايير التدقيق الدولية نلاحظ أعلنها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية، تتسق على معايير المحاسبة المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقق المدقق من ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى.

المطلب الثالث: خصائص جودة القوائم المالية

تتمثل خصائص جودة القوائم المالية في الصفات التي يجب أن تتميز بها المعلومات الواردة في القوائم المالية حتى تكون أساسا يعتمد عليه مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم. و تتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

أ- الملائمة:

هناك عدة تعاريف لملائمة المعلومة ، حيث تشير أغلبها إلى أن المعلومات ذات الملائمة هي تلك المعلومة التي في حالة الحصول عليها يكون تأثيرها على اتخاذ القرار ، أي وجود ترابط منطقي بين المعلومة واتخاذ القرار . إن التعريف السليم للملائمة هو قدرة المعلومة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، لضمان تجسيد صفة الملائمة في المعلومة المالية يجب توفر ثلاثة خصائص فرعية:

- ✓ **التوقيت المناسب:** لكي تكون المعلومة ملائمة من الضروري توفرها في الوقت المناسب ، حيث أن تأخر وقت توفر المعلومة عن وقت الحاجة إليها يجعلها معلومة عادية (بدون منفعة) ، وتكمن علاقة الترابط بين اتخاذ القرار وتوقيت الحصول على المعلومة في أن عملية اتخاذ القرار تكون محددة بمدة زمنية و توفر المعلومة خلال تلك الفترة تأثر على وجهة اتخاذ القرار.

إن إعداد و نشر القوائم المالية يكون في فترات متباينة التأخير ، مما يؤثر على مدى ملائمة المعلومة المحتواة فيها ، من هنا ظهر المعيار المحاسبي الذي ينص على ضرورة إعلان تقارير مرحلية ، كما أن نشر المعلومات بأكثر سرعة لا يكون على حساب إهمال دقتها ودرجة عدم التأكد منها.

- ✓ **خاصية التنبؤ:** هذه الخاصية عبارة عن توفر إمكانية التنبؤ بالنتائج المستقبلية وذلك بالاعتماد على المعلومات له عبرة عن الماضي، أي وجود علاقة بين المعلومات الماضية والتنبؤ بالمستقبل ، إن عملية التنبؤ لا تكون على أساس معلومات من الماضي ،كما أن الاطلاع على المعلومات الماضية دون توقيع المستقبل تعتبر عملية لا جدوى منها، أما عن علاقة قدرة التنبؤ بالقرار فتتجسد في تقليل درجة عدم اليقين من خلال وضع توقعات للنتائج المستقبلية.
- ✓ **القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ (التغذية العكسية):** هي إمكانية استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية ، بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة توقعات سابقة ، وأن تتمتع المعلومة بقدرة عالية على التقييم الارتدادي للقرارات لماضية وقيمة التنبؤ العالية بالمستقبل ، ومن هنا تبرز أهمية هذه الخاصية في تقليل درجة عدم التأكد وتقييم القرارات السابقة.

ب – الموثوقية:

إن توفر المعلومات على خاصية الموثوقية يسمح بتوجيه القرارات، ولتكون المعلومة ذات موثوقية يجب توفر ثلاث خصائص ضرورية ، وهي أن تتوفر على نسبة ضئيلة من الأخطاء وأكثر حيادية وكذا الأمانة في التعبير، في حالة القوائم المالية تقاس درجة الموثوقية بحجم الأخطاء و درجــة في نشر المعلومات وعدم التصوير الصادق للأحداث والمعاملات الاقتصادية.

لضمان تجسيد صفة الموثوقية في المعلومة المالية يجب توفر ثلاثة خصائص فرعية :

- ✓ **الصدق في التعبير:** الصدق في التعبير هو وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والأحداث المراد عرضها في القوائم، أي أن تكون المعلومة معبرة بصدق عن المضمون الذي تهدف إليه ، و هناك سبب رئيسي يحد من الصدق في التعبير و هو التحيز وينقسم إلى:

- تحيز في عملية القياس: مثل استعمال التكلفة التاريخية.
- التحيز من القائم بعملية القياس.

- ✓ **الحياد:** هو عدم التحيز،أي لا تكون معلومات مستخدم على حساب أخر.كما ان تعارض المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة يعتبر السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد.
- ✓ **إمكانية التحقق:**وهي أن تكون درجة التطابق و الاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل و طرق القياس،وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقيق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات و الأرقام الواردة في القوائم المالية.

إن أهمية دور المدقق الخارجي تتمثل في التأكد من توفر هذه الخاصية الجوهرية لموثوقية هذه المعلومات.

ج- القابلية للمقارنة:وتعني هذه الخاصية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة للمؤسسة ذاتها،أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة معينة مع القوائم مالية لمؤسسات أخرى،ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار و التمويل أو التعرف على المركز المالي و الأداء المالي للمؤسسة و غير ذلك،ولا يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة إلا إذا تم إعدادها باستخدام ذات الأسس و المبادئ المحاسبية وفقا لمفهوم الثبات و الاتساق.

د – القابلة للفهم:إن إحدى الخصائص الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض،فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال و النشاطات الاقتصادية و المحاسبية،كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.وعلى كل حال فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

المبحث الثالث:إجراءات الرقابة الداخلية و تأثيرها على جودة القوائم المالية

يساهم نظام الرقابة الداخلية في المحافظة على أصول المؤسسة و بالتالي منع الاختلاس،كما يوفر هذا النظام الضمانات الكافية بان القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها باعتبارها ذات جودة عالية .

المطلب الأول : دور الرقابة الداخلية في الحد من الغش :

كما عرف الغش بأنه تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو لتضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقية، أو الحصول على ممتلكات المؤسسة لاستخدامها في الأغراض الخاصة[1]. و لذلك تقوم المؤسسة بتصميم نظام رقابة داخلية يعمل على الوقاية من الأخطاء و الغش والسرقة من خلال فرض مجموعة من الإجراءات و التي يمكن التطرق إليها فيما يلي:[2]

1 – الإجراءات التنظيمية والإدارية: و تضم هذه الإجراءات إلى ما يلي :

- ✓ تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.

[1]*غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص51.
[2]*خالد امين عبد الله ،مرجع سبق ذكره ،ص151.

- ✓ توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث إلا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد أسباب ارتكاب الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية :

وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.

وظيفة تنفيذ العمليات.

وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.

وظيفة القيد و المحاسبة .

-تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في غرفة واحدة.
-إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص أخر مسؤول.
-إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
-استخراج المستندات من أصل وعدة صور تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.

- ✓ إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين الآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ✓ ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2- إجراءات المحاسبية:و تضم هذه الإجراءات ما يلي :
-إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ، ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
-إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به ، بل يجب أن يراجعه موظف أخر.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة الانجاز .
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية.
-إجراء مطابقات دورية بين الكشوفات الواردة من خارج المؤسسة والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات الزبائن .

- القيام بجرد مفاجئ دوريا لنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3-إجراءات عامة : و تضم هذه الإجراءات ما يلي :

-التامين على ممتلكات المشروع ضد جميع الأخطار التي تتعرض لها حسب طبيعته من حرق أو اختلاس.

-وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات التصرف في النقدية .

و نرى أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يؤدي إلى حماية أصول المؤسسة، و توفير المعلومات ذات موثوقية و تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و اكتشاف الأخطاء اللازمة فور وقوعها و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.

المطلب الثاني: دور التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية

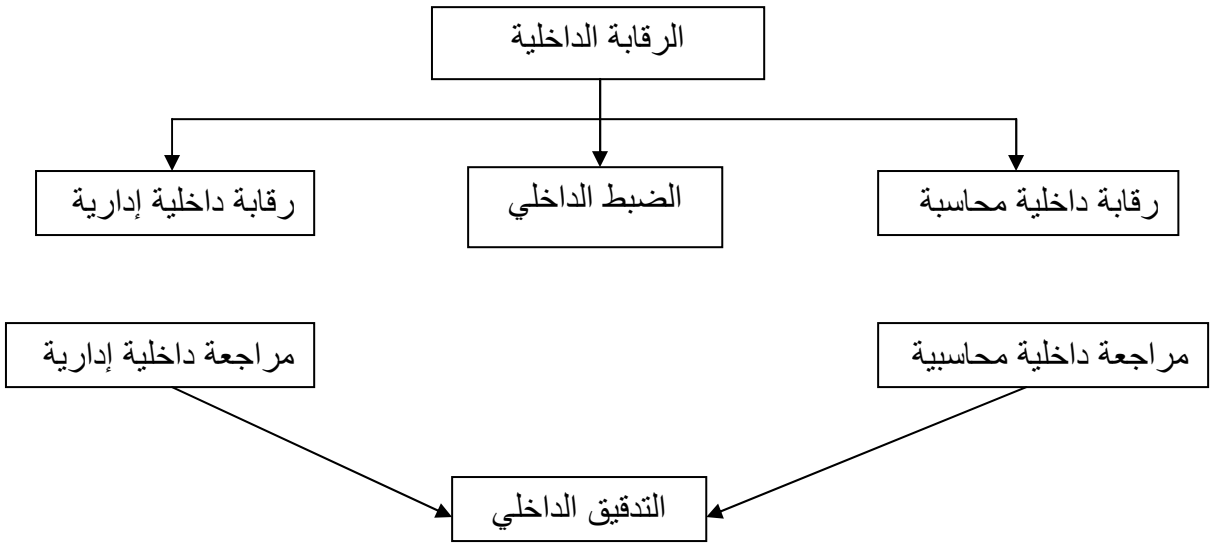
1- مسؤولية المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية:[1]

يقوم المدقق الداخلي بدراسة و تقديم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها و إحكامها، لقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل الدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة و الحكم على درجة متانتها.

يشير الباحثون إلى أن مهنة التدقيق الداخلي تعد أحد أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة بأنواعها المختلفة، الهادفة والمانعة والمصحح إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي ليس فقط جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ولكنها تمثل بؤرة التركيز بالنسبة له وصمام الأمان خصوصاً بعد تحولها إلى مهنة معترف بها دوليا، ودور المدقق الداخلي ينحصر في هذا المجال في اختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وكذلك تقييم هذه الإجراءات ومراقبة مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية، السابق ذكرها .

[1]* محمد علي محمد الجابري، تقديم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن "دراسة ميدانية"، رسالة ماجيستر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، صنعاء، 2014، ص34

الشكل رقم (02- 02): يوضح التدقيق الداخلي من الرقابة الداخلية



المصدر: حمد علي محمد الجابري، تقديم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن "دراسة ميدانية"، رسالة ماجيستر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، صنعاء، 2014، ص34

2- دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية: بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي فإن مسؤولية المدقق الخارجي حول هذا النظام تكون على هذه النواحي الثلاثة:

و قد تطرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمسؤولية المدقق الخارجي في المجال معطيا تحديدا وتقسيما للمسؤولية كالآتي:[1]

- ✓ **المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية:** لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الإدارية في المؤسسة محلا لفحص حيث أن هذا النوع من الرقابة

[1]* ديلمي عمر، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية " دراسة حالة من خلال الاستيان"، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008- 2009، ص ص 30 . 32

يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تضعها، وعليه فإن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية الإدارية سيوسع من مسؤولياته و يلقي عليه عبئا كبيرا خاصة وان وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الداخلية الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

- ✓ **المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية:** أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن المدقق الخارجي يعتبر مسؤولا عنها، كونه ذات صلة بعملية التدقيق و مدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و مدى إمكانية الاعتماد عليها، و مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة النقدية و غير النقدية من الاختلاس و التلاعب، و عليه فإن المدقق الخارجي أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام على اعتبار أن له أثر جوهري في عملية التدقيق. لهذا فإن معايير التدقيق أوضحت أنه على المدقق الخارجي فهم النظام المحاسبي و النظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، و التعرف على تصميم النظام المحاسبي و طريقة عمله ، ويجب على المدقق الخارجي الحصول على فهم النظام المحاسبي لتشخيص و فهم ما يلي:
  - طرق المعاملات الرئيسية لعمليات المؤسسة.
  - كيف بدأت هذه المعاملات.
  - السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة و الحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.
  - طريقة معالجة التقارير المحاسبية و المالية، منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.
- ✓ **المسؤولية بالنسبة لضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر المدقق الداخلي مسئولا عن فحص و تقييم أنظمة الضابط الداخلي ، فنظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة و الذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و الغش بسهولة، و بما أن المدقق الخارجي مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش و الاختلاس فإنه يعتبر مسؤولا عن فحص نظام الضبط الداخلي. و نرى أن من واجب المدقق الخارجي دراسة و تقيم نظام الرقابة الداخلية من أجل حماية أصول المؤسسة من السرقة و الاختلاس، و من أجل الحصول على البيانات المالية و استخدامها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، إن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة التدقيق المطلوب استخدامها، و المدى المطلوب لمثل هده الإجراءات.

خاتمة الفصل:

تعتبر القوائم المالية من أهم الوسائل لإيصال المعلومات، و تحظى باهتمام العديد من المستخدمين، لذا وجب أن تكون ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. و تعمل الرقابة الداخلية إلى الرفع من مصداقية القوائم المالية من خلال السياسات والإجراءات الرقابية من أجل الوقاية من أخطاء المحاسبية المعتمدة و الغير معتمدة و حماية الأصول من السرقة والاختلاس و يسعى كل من المدقق الخارجي والداخلي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال دراسته و تقديمه والتأكد من نقاط قوته و نقاط ضعفه و التأكد من أن النظام المحاسبي فعال و يمد المؤسسة بالمعلومة اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة.

الفصل الثالث:دراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية و جودة القوائم المالية دراسة ميدانية مؤسسة طاسيلس للطيران

المبحث الأول : نظرة عامة عن شركة طيران الطاسيلي

تمهيد:

يلعب قطاع النقل الجوي في الجزائر دورا هاما في الربط بين مختلف المناطق و مع باقي دو العالم لذلك أولت الجزائر اهتماما بالغا لهذا القطاع و يتجسد ذلك من خلا إنشاء الخطوط الجوية الجزائرية مباشرة بعد الاستقلا .

ونظرا لزيادة طلب سونطراك على خدمات الخطوط الجوية الجزائرية من أجل نقل عمالها قررت الاستثمار في هذا القطاع بإنشاء شركة طيران الطاسيلي ، لذا تم تخصيص هذا المبحث للتعرف أكثر على هذه الشركة من خلا التطرق الى أهم مراحل تطويرها , تعريفها و النشاطات المالية التي تقوم بها ، استراتجيتها و سياستها , كفاءاتها البشرية و مواردها المالية بالإضافة إلى عرض هيكلها التنظيمي و شرحه .

المطلب الأول: تقديم المؤسسة

أولا: نشأة و تطوير المؤسسة

شركة طيران الطاسيلي هي شركة طيران جزائرية أنشئت لنقل العاملين في الحقو البترولية و الغازية , تأسست في 30 مارس 1998 , و كانت تشكل شراكة سونطراك (51% من رأس مالها الاجتماعي) و الخطوط الجوية الجزائرية (49 % من رأس مالها الاجتماعي) , و نفذت أو رحلاتها في أفريل 1999.

أما في سنة 2005 اشترت سونطراك كل أسهم الخطوط الجوية الجزائرية , فأصبحت المالك الوحيد للشركة .

ثانيا : التعريف بشركة طيران الطاسيلي و أهم نشاطاتها طيران الطاسيلي (Tassili Airlines) المعروفة باسمها التجاري (TAL) هي شركة ذات أسهم (SPA) رأس مالها الاجتماعي 29 مليار دينار جزائري مقيدة في السجل التجاري تحت رقم

099816012237522 مقرها الاجتماعي: طريق سيدي موسى ، صندوق بريد 319 ، الدار البيضاء ، الجزائر .

كان أسطو الشركة يتكون من طائرات صغيرة و متوسطة الحجم الى غاية 2010 أين بدأت في اقتناء طائرات كبيرة الحجم من طراز بوينغ , و حاليا مكون من 31 طائرة كالآتي :

- 4 Boeing 737-800
- 4 Dash8-Q400(DH8D)
- 4 DASH8-Q200(DH8B)
- 3Beech 1900D(B1900)
- 5 Pilatus PC-06
- 4 Cessna C 2078B
- 7 Belle Helicopter 206 Long Ranger

لطيران الطاسيلي عدة نشاطات تتمثل في :

- نقل العما من و إلى مصادر الغاز و النفط .
- المسح الضوئي بالليزر على متن المروحية .
- التصوير الجوي لفائدة التلفزيون الجزائري و التلفزيون الصيني NHK.
- رصد خطوط الضغط العالي و العالي جدا لشبكة قدرها 2700كلم لفائدة شركة سونلغاز .
- رصد خط أنابيب الغاز .
- معالجة المحاصيل الزراعية عبر الجو .
- ضمان عملية إطفاء الحرائق بالغابات .
- مكافحة حالات زحف الجراد القادم عادة من مناطق الساحل الصحراوي .
- النقل الطبي إلى مستشفيات الشما لإدارة الأمراض الخطيرة (سرطان, إصابات بليغة .....)

- النقل العام و الدولي للركاب و الشحن .

و من خلا نشاطاتها قد حققت الشركة 13111 ساعة طيران سنة 2011, و لمعرفة مساهمة كل طائرة في عدد ساعات الطيران سنقوم بعرض الجدو التالي:

الجدو رقم (03-01) يبين مساهمة كل طائرة في عدد ساعات الطيران

Type d'aéronef	Production horaire
Bombardier Q400	5 048
Bombardier Q200	5 157
Beechcraft 1900D	1 000
Cessna 208G /C	567
BELL 206LR	1 168
Pilatus PC-6	141
Total flotte propre	13 081
Stol 18 sieges	0
Boeing 737-600	30
Total flotte affrétée	30
Flotte totale	13 111

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني : إستراتيجية و سياسية المؤسسة :

لكي تضمن المؤسسة بقاءها في السوق عليها تحديد إستراتيجية مناسبة ، و تنتهج سياسة تتماشى مع إستراتجيتها .

أولا : إستراتجية الشركة

ركزت شركة طيران الطاسيلي على التطوير المستمر في جميع المجالات و على وجه الخصوص :

- تحديث تنظيمها.
- تحقيق التطابق بين التطبيق و الإجراءات.
- تدعيم و تقوية كل الموارد المادية و البشرية.
- أما في مجا النشاط التجاري هناك برامج للتنمية الذي يستهدف سوق النفط و باقي الجمهور على حد سواء لزيادة حصتها في سوق النفط مع تطوير و استغلا تم في مجا النشاط التجاري هناك برامج للتنمية الذي يستهدف سوق النفط و باقي الجمهور على حد سواء لزيادة حصتها في سوق النفط مع تطوير و استغلا تقسيمات السوق الحالي.

ثانيا : سياسة المؤسسة

تعمل المؤسسة من سياسة مبنية على ستة التزامات أساسية:

- سلامة الرحلات.
- أمن الطيران.
- ظام الإدارة بالجودة (SMG).
- النظافة الصحة و سلامة البيئة (HSE).
- شهادة IOSA.
- اقحام المشاركة الجماعية التي تضمن أكبر قدر من الفعالية .

المطلب الثالث: الموارد و الهيكل التنظيمي للمؤسسة

اولا:الموارد البشرية و الحالة المالية للمؤسسة

تعد الموارد البشرية و المالية من بين الركائز الأساسية التي تقوم عليها الشركة .

1- الموارد البشرية

حسب معطيات سنة 2011 فقد بلغ عدد عما الشركة 778 عامل غالبيتهم ذوو مستوى عل من التأهيل و الخبرة و الجدو التالي يوضح عدد العما حسب الهياكل.

الجدو (3-2) عدد العما حسب الهياكل

المديريات	عدد العما	النسبة %
المديرية العامة	94	12.08
مديرية الدراسة التخطيط و الاستراتيجية	12	1.54
مديرية الموارد البشرية	18	2.31
المديرية المحاسبية و المالية	24	3.08
المديرية التجارية	17	2.18
مديرية الاستغلا	342	43.96
المديرية التقنية	163	20.96
المقاطعة الجهوية الجنوبية	108	13.89
المجموع	778	100

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

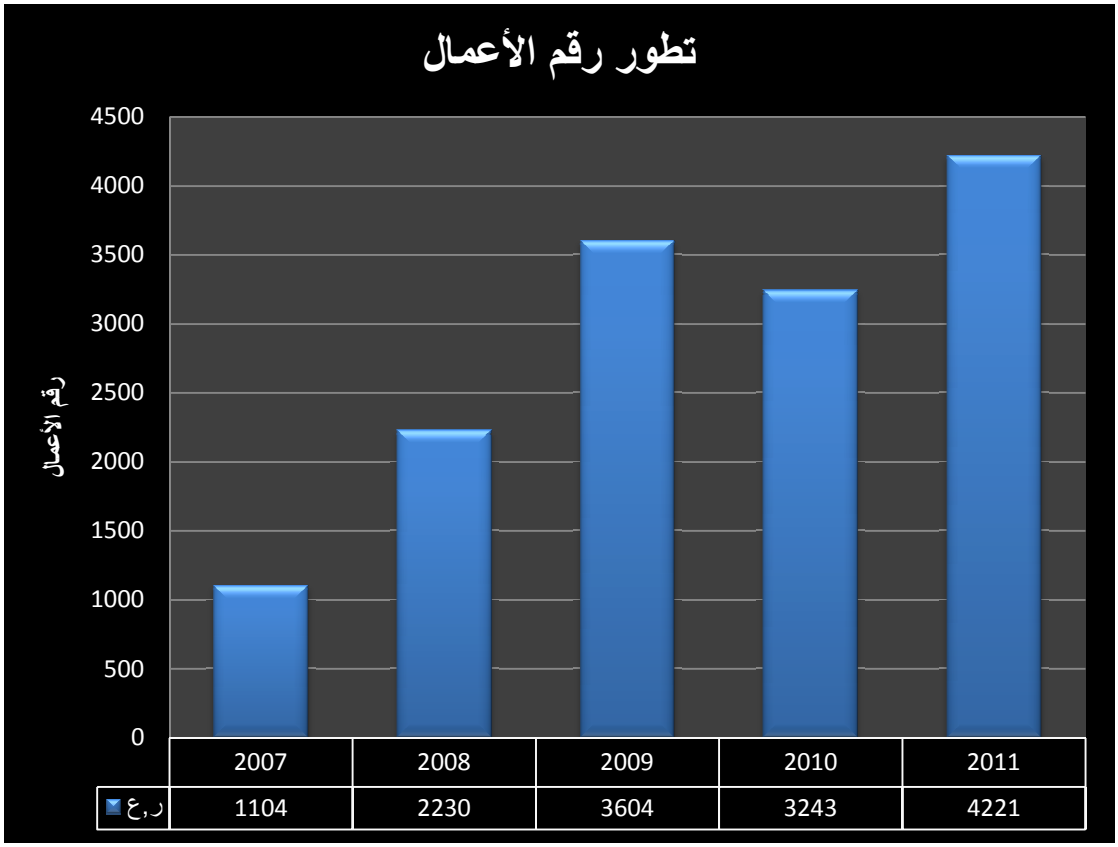
من الجدو نلاحظ أن غالبية العما يتمركزون في مديرية الاستغلا بنسبة 43,96 % ذلك لأنها المديرية المسؤولة عن تنفيذ برامج التشغيل و تحضير تنفيذ و مراقبة الرحلات الجوية و

لكن لا يمكن غض النظر عن باقي المديريات التي تشكل تكاملا فيما بينها بنسب متفاوتة و ذلك من أجل تحقيق لأهداف الشركة .

2- الحالة المالية للشركة

يعد رقم الأعمال من بين أهم المؤشرات التي تبين الحالة المالية للشركة لذا سيتم عرض تطور رقم الأعمال خلال الخمس سنوات الأخيرة .

الشكل (3-1): تطور رقم الأعمال خلال الخمس سنوات الأخيرة



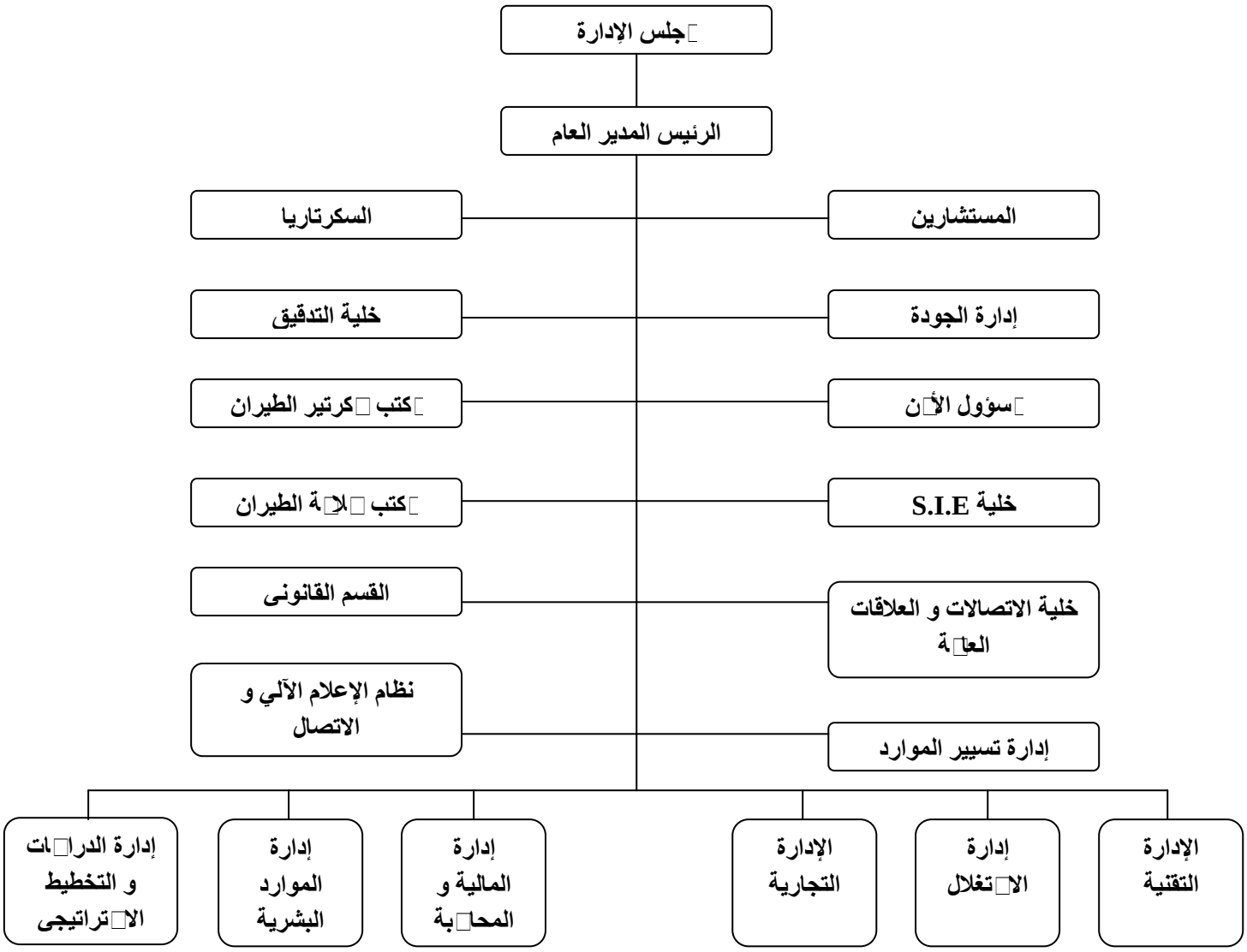
المصدر : خلية الرقابة الداخلية

من خلال الرسم البياني نلاحظ ارتفاع في رقم الأعمال من سنة 2007 إلى غاية 2009 و هذا راجع إلى تزايد عدد الرحلات بسبب ارتفاع الطلب أما بالنسبة للانخفاض الذي حصل سنة 2010 فهو راجع إلى التوقف المفاجئ للطائرات بسبب الانقطاع في التموين بقطع الغيار لأن الحصول عليها تحكمه إجراءات الشراء (La procédure de passation de marchée R16) و قد بلغ رقم الأعمال أقصاه سنة 2011 و ذلك يرجع غالى تشغيل 4 طائرات Boeing ثم اقتناؤها خلال سنة 2010 .

ثانيا: عرض و شرح الهيكل التنظيمي

1- عرض الهيكل التنظيمي

فيما يلي يتم الشكل (3-2)عرض الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر:من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2- **فرع المديرية المحاسبية :**

فمساعد مدير المحاسبة مسؤو عن دعم تسجيل التدفقات المالية و النقدية التي تولدها عمليات التي بدأتها الشركة .

مصلحة المحاسبة العامة :

تحت مسؤولية المحاسب نائب مدير العام رئيس قسم المحاسبة هو المسؤو عن الأسعار و العمليات الخاصة بهم من الضوابط المحاسبية و التدفقات الدورية .

- ✓ قسم المحاسبة النقدية : تحت مسؤولية رئيس قسم المحاسبة العامة هو ما يمثل المهمة الرئيسية لرئيس قسم المحاسبة النقدية هو ضمان استكما المحاسبة .
- ✓ قسم محاسبة الحقوق : تحت مسؤولية رئيس البعثة الأولية العامة لرئيس قسم المحاسبة هو الذي يمثل المهمة الرئيسة لقسم المحاسبة الثلاثي هو ضمان استكما حسابات الموردين و العملاء .
- ✓ قسم محاسبة الأجر: تحت مسؤولية رئيس قسم المحاسبة العامة و رئيس قسم المحاسبة هو الذي يدفع الرواتب

مصلحة محاسبة المواد:

تحت مسؤولية مدير المحاسبة فمهمة رئيس قسم محاسبة الموارد تتمثل في الاشراف و التحقق من مخزون هياكل الاستثمار

- ✓ قسم محاسبة المواد :تحت مسؤولية رئيس قسم المحاسبة المواد , له المهمة الرئيسية لضمان استكما السجلات .

- ✓ قسم الجرد ومراقبة ملفات الاستثمار : تحت مسؤولية رئيس قسم المحاسبة المحتويات رئيس خدمة المهمة الرئيسية للاستثمار المخزون ملف تتبع هو مراقبة و ر صد عملية الجرد و رصد ملف الاستثمار .

المبحث الثاني: منهجية وحدود الدراسة وعرض الاستبيان

تمهيد

تعتبر الدراسة الميدانية تدعيما للجانب النظري،لتدارك أي نقص يلحق بموضوعية البحث و مجا يستطيع فيه الباحث الكشف عن الحقائق و جمع المعلومات حو الموضوع،للوصو إلى نتائج بعد تحليل هذه المعلومات،والتي يمكن من خلالها التأكد من صحة الفرضيات.

المطلب الأول:منهجية الدراسة

من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعما المنهج الوصفي التحليلي،والذي يعرف بأنه طريق في البحث تتناو أحداث و ظواهر موجودة للدراسة و القياس كما هي،دون التدخل في مجرياتها.وما على الباحث إلا أن يتفاعل معها فيصفها و يحللها.وتهدف هذه الدراسة إلى مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية.

المطلب الثاني:حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في ما يلي:

الحدود المكانية:تمت في الشركة العمومية طاسيلي للطيران.

الحدود الزمانية:يرتبط مضمون و نتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه المقدر (من 02 فيفري إلى 02 ماي).

الحدود البشرية:تستند هذه الدراسة لآراء و إجابات المدققين الداخليين و المحاسبين ورؤساء المصالح و المديرين الماليين ووظائف أخرى.

الحدود الموضوعية:اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع و المحاور المرتبطة أساسا بالرقابة الداخلية و جودة القوائم المالية دون غيرها من مواضيع أخرى،و تتوقف مصداقيتها على نوعية الإجابات المحصل عليها.

المطلب الثالث:عرض الاستبيان

تعتبر الرقابة الداخلية و جودة القوائم المالية المكونات الأساسية في تشكيل الاستبيان الذي تم توزيعه على عما وإطارات المؤسسة العمومية طاسيلي للطيران.

اولا:مكونات الاستبيان

يتكون الاستبيان من جزئين:الجزء الأو معلومات عامة،أما الجزء الثاني أسئلة موضوع الدراسة تتكون من أربع و ثلاثين سؤ قسم إلى محورين:

المحور الأول: عناصر الرقابة الداخلية و تنقسم إلى الأبعاد التالية:

- بيئة الرقابة الداخلية.
- تقدير المخاطر.
- الأنشطة الرقابية.
- أنظمة المعلومات والاتص .
- المراقبة.

المحور الثاني: يتناول جودة القوائم المالية و تنقسم إلى الأبعاد التالية

- الملائمة.
- الموثوقية.
- القابلية للمقارنة.

ثانيا: اختبار الاستبيان

1- الأساليب الإحصائية المستعملة

لتحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات قمنا باستخدام SPSS برنامج احصائي لمعالجة البيانات.

2- مقياس ليكرث

و قد اعتمدنا في تساؤلات المغلقة للدراسة على مقياس ليكرث وفق تدرج خماسي حيث تتخذ إحدى الإجابات (موافق بشدة – موافق – محايد – غير موافق – غير موافق بشدة) وقد خصص لكل حالة من الحالات وزن كما هو في الجدو رقم (1-1) و يحدد اتجاه الإجابات بحساب المدى (5-1 =4) ثم تقسيمه على عدد الفئات (5/4=0.8) وهو يمثل مدى الفئة، و الذي يتخذ إضافة لكل حد ادني من الفئة بالتدرج،ابتداء من 01 و هو الحد الأدنى للفئة.

جدو (3-3) أوزان الإجابات

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
الاتجاه	من 1 إلى 1.79	1.79 إلى 2.59	2.6 إلى 3.39	3.4 إلى 4.19	4.20 إلى 5

المصدر من إعداد الطالب

المبحث الثالث:عرض بيانات للاستبيان

المطلب الاول: عرض البيانات الشخصية

سوف نقوم بتحليل الاستبيان انطلاقا من النتائج المتحصل عليها من التحليل الإحصائي للبيانات بحيث نقوم بتقسيم الاستبيان إلى جزئين ،الجزء الأو معلومات عامة ،الجزء الثاني فقرات الدراسة

الجدو رقم (03-04)وصف الخصائص الديموغرافية و تحليلها

البيان	البيان تفصيل	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة الكلية
المسمى الوظيفي	مدقق داخلي	**5**	16.7	**30**	**%100**
	محاسب	**11**	36.7		
	رئيس مصلحة	**8**	26.7		
	مدير مالي	**1**	3.3		
	وظيفة أخرى	**5**	16.7		
المؤهل العلمي	**دكتورة**	**1**	**3.3**	**30**	**%100**
	ماجيستر	**1**	**3.3**		
	ماستر	**1**	**3.3**		
	ليسانس	**26**	**86.7**		
	أخرى	**1**	**3.3**		

التخصص الأكاديمي	**مالية**	**16**	**53.3**	**30**	**%100**
	محاسبة	**6**	**20**		
	تسيير	**2**	**6.7**		
	اقتصاد	**1**	**3.3**		
	أخرى	**5**	**16.7**		
سنوات الخبرة	اقل من 5سنوات	**3**	**10**		
	من5الى10سنوات	**13**	**43.3**		
	من11الى15سنة	**5**	**16.7**		
	من16الى20سنة	**5**	**16.7**		
	اكثرمن20سنة	**4**	**13.3**		

المصدر :من إعداد الطلبة اعتماد على مخرجات spss

1-المسمى الوظيفي: يبين الجدو رقم (03-05) أن 16.7%من عينة الدراسية المسمى الوظيفي لهم " مدقق داخلي"و 36.7% من عينة الدراسية المسمى الوظيفي لهم " رئيس مصلحة "، و 3.3% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير مالي" و16.7% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " أخرى "و يعتبر هذا التنوع في عينة الدراسة مؤشرا على توجيه الاستقالة إلى الفئة المستهدفة اعتبارهم المسؤولين المباشرين نظام الرقابة الداخلية

الجدو رقم (3-5)توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق داخلي	5	16.7
محاسب	11	36.7
رئيس مصلحة	8	26.7
مدير مالي	1	3.3
وظيفة أخرى	5	16.7
المجموع	30	100

المصدر :من إعداد الطلبة اعتماد على مخرجات spss

2-المؤهل العلمي: يتبين من الجدو رقم (03-06) أن أغلب مسؤولي الرقابة الداخلية في عينة الدراسة.من أفراد العينة حاملي الشهادات الجامعية86.7%من أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس . 3.3 % من أفراد العينة يحملون شهادة ماستر. و 3.3%من العينة يحملون ماجستير.و3.3% يحملون أطروحة دكتوراه في حين شهادة أخرى تمثل3.3 % من أفراد

العينة ، و يعد ذلك من المؤشرات التي تعاد بأن أفـراد العينة يتمتعون بمستوى تعليمي جيد و قادرون على التحكم في المؤسسة و الإجابة على الاستمارة بمنطـــق.

الجدو رقم (3-6)توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتورة	1	3.3
ماجيستر	1	3.3
ما تر	1	3.3
ليسانس	26	86.7
أخرى	1	3.3
المجموع	30	100

المصدر :من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات spss

3- التخصص الأكاديمي: يتبين الجدو رقم (03-07) أن 53.5% من عينة تخصصهم ماليـــة و 20% تخصصهم محاسبة و6.7 %من عينة الدراسة تخصصهم تسيير 3.3% من عينة الدراسة تخصصهم اقتصاد و 16.7% من عينة الدراسة تخصصهم تخصصات أخرى" و تعتبر هذه النسب دليلا على تنوع التخصصات و ملاءمتها للفئة المستهدفة مما يعد مؤشرا مفيدا يعكس تخصصات العاملين في مجا الرقابة الداخلية.

الجدو رقم (03-07)توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
مالية	16	53.3
محاسبة	6	20
تسيير	2	6.7
اقتصاد	1	3.3
أخرى	5	16.7
المجموع	30	100

المصدر :من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات spss

4- سنوات الخبرة: يبين الجدو رقم(03-08) أن % 10 رقم من عينة تراوحت خبرتهم " أقل من 5 سنوات 43.3% من عينة الدراسة تراوحت خبرتهم من " 11 إلى 15 سنة" و 16.7% من عينة الدراسة تراوحت خبرتهم من" 16إلى 20سنة "، و13.3%من عينة الدراسة أكثر من 20 سنة .

يظهر الجدو أن جهات الرقابة الداخلية لدى المؤسسات تعتمد على سنــوات الخبرة حيث أن غالبية خبراتهم لا تقل عن5 سنوات ، مما يشير إلى الدور الذي تلعبه الخبرة في توجهات الإدارة نحو وضع الرجل المناسب في المكان المناسب.

الجدو رقم (03-08)توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5سنوات	3	10
من5الى10سنوات	13	43.3
من11الى15سنة	5	16.7
من16الى20سنة	5	16.7
اكثرمن20سنة	4	13.3
المجموع	30	100

المصدر :من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات spss

المطلب الثاني:عرض البيانات الوصفية للدراسة

- **الرقابة الداخلية:**

1- بيئة الرقابة:

جدو رقم(03-09)تحليل فقرات بيئة الرقابة

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موفق بشدة			
		التكرارات							
		النسب					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
Q1	يوجد هيكل تنظيمي واضح وفعا يلاءم حجم وطبيعة عمل المؤسسة	0	3	3	15	9	4	0.910	موافق
		%0	%10	%10	%50	%30			

Q2	يوجد سياسات و تعليمات تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية	1	1	4	12	4.10	0.995	موافق
		%3.3	%3.3	%13.3	40			
Q3	تقوم إدارة المؤسسة بإقامة دورات تدريبية للموظفين	0	3	3	11	4.07	0.944	موافق
		%0	%10	%10	%36.7			
Q4	توجد تبعية إدارية بحيث أن كل موظف يخضع لمسئو معين يشرف عليهم ويقيم الأداء	0	2	1	10	4.17	0.791	موافق
		0	6.7	3.3	33.3			
Q5	تتناسب الصلاحيات مع مسؤوليات الموظفين في المؤسسة	0	0	11	5	3.8	0.714	موافق
		0	0	36.7	16.7			

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

فاقت سبة الموافقة في أغلب فقرات البنود 40% وتمثلت أكبر سبة موافقة Q4 في بنسبة 56.7%.

تمثلت سبة الإجابة برأي محايد من Q1 إلى Q5 ما بين 3.3 %و 36.7% لم تتجاوز سبة الإجابة بغير موافق عتبة و 10% تمثل ذلك فيQ5 .

كما لاحظ من الجدو أعلاه أن الوسط الحسابي كان محصور بين 3.8.و .4.17 و هو أكبر من الوسط الحسابي المفترض 3.و الا حراف المعياري محصور بين و 0.714 و0.995 وذلك يد على وع من الا سجام و عدم تشتت إجابات أفراد الهيئة.

2-تقدير المخاطر

جدو رقم(03 -10)تحليل فقرات تقدير المخاطر

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موفق بشدة			
		التكرارات							
		النسب					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
Q6	تقوم المؤسسة بتقدير الأخطار المتمثلة في الخطأ البشري الناتج عن الإهما و سوء الفهم للمعلومات	0	4	6	15	5	3.80	0.714	موافق
			13.3	20	50	16.7			
Q7	تقوم المؤسسة بتحليل الأخطار و تصنيفها وتحديد احتما حدوثها	1	1	11	13	4	3.73	0.980	موافق
		3.3	3.3	36.7	43.3	13.3			
Q8	تقوم الإدارة بتقدير المخاطر الناتجة عن تطبيق أنظمة جديدة	1	2	7	14	6	3.73	0.980	موافق
		3.3	6.7	23.3	46.7	20			
Q9	تقوم المؤسسة بتقدير مخاطر مغادرة الإطارات للمؤسسة	1	5	10	8	6	3.42	1.104	موافق
		3.3	16.7	33.3	26.7	20			

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

تمثلت سبة الموافقة من Q6 إلى Q7 من43.3 % إلى 50 % و تحصلت Q6على أعلى درجة موافقة 50%.

- انحصرت نسبة الذين قاموا بالإجابة على رأي محايد بين 20% و36.7% .
- لم تتجاوز الإجابة بغير موافق عتبة % 16.7 كأكبر نسبة و كانت في السؤال Q9.
- نلاحظ من الجدول أن الوسط الحسابي كان محصور بين 3.42و3.80 و انحراف معياري ما بين 0.714و.104. يدل على موافقة أغلب أفراد العينة

3-الأنشطة الرقابية

جدول رقم(03-11)تحليل فقرات أنشطة الرقابية

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موفق بشدة			
		التكرارات							
		النسب					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
Q10	يوجد تنظيم للأقسام حيث أن جميع الموظفين الذين يقومون بعمل مرتب مرتبط مع بعضه موجودون داخل قاعة واحدة	2	14	9	3	2	2.59	0.966	موافق
		6.7	64.7	30	10	6.7			
Q11	توجد إجراءات تمنع أي موظف من التصرف دون موافقة مسئوله المباشر	2	2	6	11	9	3.77	1.165	موافق
		6.7	6.7	20	36.7	30			
Q12	توجد تعليمات صريحة تقضي بان كل موظف يقوم بالتوقيع على مستندات كإثبات لعمله	1	2	5	11	11	3.97	1.066	موافق
		3.3	6.7	16.7	36.7	36.7			
Q13	توجد في المؤسسة	0	0	3	16	11	4.27	0.640	موافق
		0	0	10	53.3	36.6			

	إجراءات لحماية أجهزة الحاسب الالكتروني و البرامج و ملفات البيانات من السرقة أو العبث أو الدخو إليها بدون تصريح								
Q 14	تتبنى المؤسسة لوسائل رقابة مزدوجة للعمليات الهامة كتوقيع الشيكات	1	1	2	16	10	4.12	0.640	موافق
		3.3	3.3	6.7	53.3	33.3			

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

فاقت نسبة الإجابة بالموافقة 50% في Q14 و Q13 بنسبة 53.3و53.3كالتوالي و جاءت Q10 بنسبة موافقة 10% و11 %.بنسبة36.7 %موافقة.

- عرفت نسبة الإجابة بمحايد30 % كأعلى نسبة فيQ10 2.59.
- أعلى نسبة عدم موافقة في Q10 نسبة 46.7%.

من الجدو لاحظ أن المتوسط الحسابي كان بين 2.59 و 4.27 با حراف معياري0.640و1.165مما يد على تشتت الحالات العينة ما بين الموافقة و الحياد و عدم الموافقة.

4-المعلومات و الاتصا

جدو رقم(03-12)تحليل فقرات المعلومات و الاتصا

	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		التكرارات							
		النسب							
Q 15	وجود مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات و دليل مبوب للحسابات و مجموعة من السندات تفي باحتياجات المؤسسة	0	1	2	21	6	4.07	0.64	موافق
		0	3.3	6.7	70	20			
Q 16	وجود إجراءات الرقابة في النظام المحاسبي تمنع عمليات تنبؤ تسجيلها	2	2	6	13	7	3.70	1.119	موافق
		6.7	6.7	20	43.3	23.3			
Q 17	وجود إجراءات تمنع تسجيل أي صفحات وهمية ولم تقع فعلا	1	0	7	9	13	4.14	0.995	موافق
		3.3	0	23.3	30	43.3			
Q 18	تقوم المؤسسة بتسجيل كافة العمليات و الفترة المحاسبية الخاصة بها	1	0	3	16	10	4.13	0.860	موافق
		3.3	0	10	53.3	33.3			

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدو (03-12) أن:

- أكبر نسبة موافق تمثلت في البند Q15.

- تمت الإجابة بنسبة 23.3%على Q17 برأي محايد.
- لم تتجاوز نسبة الإجابة بغير موافق نسبة 6.7 %. و كانت الإجابة Q16.
- من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي انحصر ما بين 3.7و4.13 و انحراف معياري ما بين 0.640و 1.119و هذا يدل على أغلب الإجابات تميل للموافقة.

5-المراقبة

جدول رقم(03-13)تحليل فقرات المراقبة

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موفق بشدة			
		التكرارات							
		النسب					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
Q 19	تقوم المؤسسة بتقييم مستمر لنظام الرقابة الداخلية و تطويره بحسب التغيرات المستمرة في بيئة العمل	0	0	7	17	6	3.97	0.669	موافق
		0	0	23.3	56.7	20			
Q 20	وجود استجابة من قبل إدارة المؤسسة لتقارير نظام الرقابة الداخلية التي يعدها المدقق الداخلي و العمل بها لتصحيح الانحرافات	0	1	7	16	6	3.90	0.759	موافق
		0	3.3	23.3	53.3	20			
Q 21	يتمتع العاملون في مجال التدقيق الداخلي و رقابة المخاطر بكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة السجلات و الوثائق الخاصة بكافة إعمال المؤسسة	0	0	5	16	9		0.681	موافق
		0	0	16.7	53.3	30			
Q 22	يتم إبلاغ الإدارة المعنية في الوقت المناسب عن أي	0	0	10	9	11	4.03	0.850	موافق
		0	0	33.3	30	36.7			

	ثغرات أو مشكلات في نظام الرقابة الداخلية									

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

- فاقت نسبة الإجابة بالموافقة 50% أغلب فقرات البعد، وتمثلت أعلى إجابة بالموافقة في البند Q19 بنسبة 56.7% .
- انحصرت نسبة الإجابة بمحايد، مابين 16.7% و33.3 % و تمثلت أعلى نسبة إجابة بمحايد فيQ22 .
- لم تتجاوز نسبة الإجابة بغير الموافق حدود 3.3% . وكان ذلك في البند Q20 .
- و من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي انحصر مابين3.90و4.13 بانحراف معياري مابين0.669و0.850 مما يدل على موافقة أغلب أفراد العينة.

- جودة القوائم المالية

1- الملائمة

جدول رقم (03-14)تحليل فقرات الملائمة

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
		التكرارات							
		النسب					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
Q 23	وجود علاقة بين المعلومات و القرار يعزز من قدرة المعلومة المحاسبية على التوقع	0	2	3	18	7	4	0.788	موافق
		0	6.7	10	60	23.3			
Q 24	تسمح وجود علاقة بين المعلومات و القرار على اتخاذ القرارات من خلال التأكد من تصحيح التقييمات الماضية	0	3	7	15	5	3.73	0.868	موافق
		0	10	23.3	50	16.7			

Q 25	تسمح وجود علاقة بين المعلومات و القرار على زيادة قدرة المعلومة المحاسبية على التأثير في القرار	0	2	6	17	5	3.83	0.791	موافق
		0	6.7	20	56.7	16.7			
Q 26	وصو المعلومة المحاسبية اللازمة لمتخذي القرار في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ القرار	0	1	4	12	13	4.23	0817	موافق
		0	3.3	13.3	40	43.3			

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

- تمثلت نسبة الموافقة من 23 Qإلى 25Q من 50% إلى 60 % وتحصلت Q23 على أعلى درجة موافقة بنسبة 60% .
- عرفت نسبة الإجابة بمحايد 23.3% كأعلى نسبة في Q24 .
- أعلى نسبة عدم موافقة فيQ24 بنسبة 10 % .
- من الجدو نلاحظ أن المتوسط الحسابي كان بين 3.73 بانحراف معياري 0.788و0.868 وذلك يد على عدم تشتت إجابات أفراد العينة ووجود نوع من الانسجام.

2-الموثوقية

جدو رقم (03-15)تحليل فقرات الموثوقية

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موفق بشدة			
		التكرارات							
		النسب					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
Q 27	تعرض المعلومة المحاسبية بصورة صادقة الوضع المالي للمؤسسة	0	3	2	15	10	4.07	0.907	موافق
		0	10	6.7	50	33.3			

Q 28	تعبر القوائم المالية بصدق عن الأحداث التي قامت بها خلا فترة معينة	0	3	3	17	7	3.93	0.869	موافق
		0	10	10	56.7	23.3			
Q 29	تتصف القوائم المالية بالحيادية وعدم التحيز	0	0	9	12	9	4	0.788	موافق
		0	0	30	40	30			
Q 30	تضمن الموثوقية حيادية القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الإدارة و أحكامها الذاتية	0	0	10	14	6	3.87	0.730	موافق
		0	0	33.3	46.7	20			

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدو (03-15) أن:

- اكبر نسبة إجابة بموافق تمثلت في البند Q28 بنسبة 56.7 % .
- تمثلت الإجابة بنسبة 33.3 على Q30 برأي محايد .
- لم تتجاوز نسبة الإجابة بغير موافق عتبة 10 % و تمثل ذلك في Q 27 و Q28 .
- من الجدو نلاحظ أن المتوسط الحسابي انحصر بين 3.87 و 4.07 وانحراف معياري بين 0.730 و 0.907 وهذا يد على أن أغلب الإجابات تميل للموافقة.

3-القابلية للمقارنة

جدو رقم (03-16)تحليل فقرات القابلية للمقارنة

العبارات		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موفق بشدة			
		التكرارات							
		النسب					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
Q 31	تساهم المعلومات المحاسبية بتوفير بيانات فعلية بغرض المقارنة	0	0	2	18	10	4.27	0583	
		0	0	6.7	60	33.3			
Q	تساهم خاصية قابلية المقارنة للمعلومات	0	0	7	17	6	3.97	0.669	موافق

32	المحاسبية على قياس الالتزامات وحقوق الملكية في المؤسسة	0	0	23	56.7	20			
Q 33	تقوم المؤسسة بمقارنة النتائج الفعلية لأنشطتها من فترة إلى أخرى	0	0	6	16	8	4.07	0.691	موافق
		0	0	20	53.3	26.7			
Q 34	تساعد خاصية المقارنة للمعلومة المحاسبية على المقارنة مع مؤسسات أخرى	0	4	7	14	3	3.60	0.855	موافق
		0	13.3	23.3	53.3	10			

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

- فاقت نسبة الإجابة بالموافقة 50% أغلب فقرات البعد، وتمثلت أعلى إجابة بالموافقة في البند Q31 بنسبة 60% .
- انحصرت نسبة الإجابة بمحايد، مابين 6.7% و 23.3% وتمثلت أعلى نسبة إجابة بمحايد في Q32 وQ34 .
- أعلى نسبة عدم موافقة فيQ34 بنسبة 13.3% .
- من الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي انحصر ما بين 3.60و4.27وبانحراف معياري ما 855 .0 و0.855 .مما يدل على أن اغلب الإجابات تميل للموافقة .

المطلب الثالث: دراسة الارتباط

أولا: الارتباط بين بيئة الرقابة و جودة القوائم المالية

1. 1- الارتباط بين بيئة الرقابة والملائمة: تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين بيئة الرقابة و الملائمة عنـــد مستوى دلالةα=0.05و النتائج مبينة في جدو رقم (03-17)و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 و هي أقل 0.05 مما يد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عنـــد مستـــوى α=0.05بين بيئـــة الرقابة والملائمة.

جدو رقم (03-17)معامل الارتباط بين بيئة الرقابة و الملائمة

المؤشر	الإحصاءات	الملائمة
بيئة الرقابة	معامل الارتباط	0.619
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	30

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

1-2 الارتباط بين بيئة الرقابة و الموثوقية:تم استخدام اختيار بيرسون لإيجاد العلاقة بين بيئة الرقابة و الموثوقية عنـــد مستوى دلالة α=0.05والنتائج مبينة في جدو رقـم (03-18) و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000.و هي أقل من 0.05 .مما يد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عنـــد مستـــوىα=0.05 بيـــن بيئة الرقابة و الموثوقية.

جدو رقم (03-18)معامل الارتباط بين بيئة الرقابة والموثوقية

المؤشر	الإحصاءات	الموثوقية
بيئة الرقابة	معامل الارتباط	0.337
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

1-3 الارتباط بين بيئة الرقابة و القابلية للمقارنة:تم استخدام اختيار بيرسون لإيجاد العلاقة بيـــن بيئة الرقابة و القابليـــة للمقارنة عند مستوى دلالة α=0.05و النتائج مبينة فـي جـــدو رقـم (03-19)والذي يبيـن أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.008 و هي أقل من 0.05مما يد على وجـود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستـــوى α=0.05، بيان بيئة و القابلية للمقارنة الرقابية .

جدو رقم (03-19) معامل الارتباط بين بيئة الرقابة و القابلية للمقارنـــة

المؤشر	الإحصاءات	القابلية للمقارنة
بيئة الرقابة	معامل الارتباط	0.477
	القيمة الاحتمالية	0.008
	حجم العينة	30

المصدر من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

للتأكد من الفرضية الأولى سيتم الاعتماد على اختبار بيرسون حيث نعتبر

H0: الفرضية القائم العددية مفادها أن : لا تؤثر بيئة الرقابة في تحسين جودة المالية.
H1:الفرضية البديلة التي مفادها : تؤثر بيئة الرقابة في تحسين جودة القائم المالية.

الجدول رقم (03-20) معامل الارتباط بين بيئة الرقابة و جودة القوائم المالية .

المؤشر	الإحصاءات	جودة القوائم المالية
بيئة الرقابة	معامل الارتباط	0.593
	القيمة الاحتمالية	0.001
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلال النتائج المتحصل عليها من هذا الاختيار و جدنا أن القيمة الإجمالية 0.001 وهي أقل من 0.05. و منه نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة و هي تؤثر بيذ الرقابة في تحسين جودة القوائم المالية.

ثانيا: الارتباط بين تقدير المخاطر وجودة القوائم المالية

1-2 الارتباط بين تقدير المخاطر و الملائمة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تقدير المخاطر و الملائمة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ و النتائج مبينة في الجدول (03-21)و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي

0.098 و هي اكبر من 0.05.مما يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ بين تقدير المخاطر والملائمة عند مستوى $\alpha=0.05$.

جدول رقم (03-21) معامل الارتباط بين تقدير المخاطر و الملائمة

المؤشر	الإحصائيات	الملائمة
تقدير المخاطر	معامل الارتباط	0.308
	القيمة الاحتمالية	0.098
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

2-2 الارتباط بين تقدير المخاطر و الموثوقية:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تقدير المخاطر و الموثوقية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ و النتائج مبينة في الجدو (03-22) و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.0822 وهي أكبر من0.05 مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$.

جدو رقم (03-22) معامل الارتباط بين تقدير المخاطر و الموثوقية

المؤشر	الإحصائيات	الموثوقية
تقدير المخاطر	معامل الارتباط	0.043
	القيمة الاحتمالية	0.822
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

3-2 الارتباط بين تقدير المخاطر و القابلية للمقارنة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تقدير المخاطر و القابلية للمقارنة عند مستوى $\alpha=0.05$ و النتائج مبينة في الجدو رقم (03-23) و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي0.04 و هي أقل من 0.05 مما يد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عنـد مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

جدو رقم (03-23) معامل الارتباط بين تقدير المخاطر و القابلية للمقارنة

المؤشر	الإحصائيات	القابلية للمقارنة
تقدير المخاطر	معامل الارتباط	0.378
	القيمة الاحتمالية	0.40
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

الفرضية الثانية سيتم الاعتماد على اختبار بيرسون حيث تعتبر :

H0:الفرضية العدمية مفادها : أنه لا تؤثر تقدير المخاطر في تحسين جودة القوائم المالية.
H1:الفرضية البديلة و التي مفادها تؤثر تقدير المخاطر في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدو رقم (03-24) معامل الارتباط بين تقدير المخاطر و جودة القوائم المالية

المؤشر	الإحصائيات	جودة القوائم المالية
تقدير المخاطر	معامل الارتباط	0.288
	القيمة الاحتمالية	0.123
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلا النتائج المتحصل عليها من هذا الاختبار وجدنا أن القيم الاحتمالية 0.123وهي أكبر من 0.05 و من ثم نقل الفرضية العدمية و رفض الفرضية البديلة. ثالثا: الارتباط بين الأنشطة الرقابية و جودة القوائم المالية.

ثالثا:الارتباط بين الأنشطة الرقابية و جودة القوائم المالية

3-1 الارتباط بين الأنشطة الرقابية و الملائمة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الأنشطة الرقابية و الملائمة عند مستوى دلالة α=0.05و النتائج مبينة في الجدو (03-25) و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي0.823 .و هي أكبر من0.05 .مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند المستوى α=0.05 بين الأنشطة الرقابية الملائمة عند مستوىα=0.05 .

الجدو رقم (03-25) معامل الارتباط بين الأنشطة الرقابية و الملائمة

المؤشر	الإحصائيات	الملائمة
الأنشطة الرقابية	معامل الارتباط	0.43
	القيمة الاحتمالية	0.823
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

3- 2 الارتباط بين الأنشطة الرقابية و الموثوقية:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الأنشطة الرقابية والموثوقية عند مستوى دلالة α=0.05 و النتائج مبينة في الجدو (03-26) و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.405و هي أصغر من 0.05 مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 بين الأنشطة الرقابية والموثوقية عند المستوىα=0.05 .

الجدو رقم (03-26) معامل الارتباط بين الأنشطة الرقابية و الموثوقية

المؤشر	الإحصائيات	الموثوقية

الأنشطة الرقابية	معامل الارتباط	0.184
	القيمة الاحتمالية	0.329
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

3-3 الارتباط بين الأنشطة الرقابية و القابلية للمقارنة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين الأنشطة الرقابية و القابلية للمقارنة عند دلالة α=0.05.و النتائج مبينة في الجدو (03-27) و الذي أن القيمة يبـين الاحتمالية تساوي0.329.و هي أصغر من 0.05 مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن المستوى α=0.05 بين الأنشطة الرقابية والقابلية للمقارنة عند مستوى α=0.05 .

الجدو رقم (03-27) معامل الارتباط بين الأنشطة الرقابية و القابلية للمقارنة

المؤشر	الإحصائيات	القابلية للمقارنة
الأنشطة الرقابية	معامل الارتباط	0.184
	القيمة الاحتمالية	0.329
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

للتأكد من الفرضية الثالثة سيتم الاعتماد على اختبار بيرسون حيث تعتبرH0 :

H0:الفرضية العدمية مفادها، أنه لا تؤثر الأنشطة الرقابية في تحسين جودة القوائم المالية
H1:الفرضية البديلة والتي مفادها تؤثر الأنشطة الرقابية في تحسين جودة القوائم المالية.

الجدو رقم (03-28) معامل الارتباط بين الأنشطة الرقابية و جودة القوائم المالية

المؤشر	الإحصائيات	جودة القوائم المالية
الأنشطة الرقابية	معامل الارتباط	0.184
	القيمة الاحتمالية	0.329
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلا النتائج المتحصل عليها من هذا الاختبار وجدنا أن القيمة الاحتمالية 0.340و هي اكبر من 0.05و من ثم نقبل الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة لا تؤثر الأنشـطة الرقابية في تحسين جودة القائم المالية.

رابعا: الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصا وجودة القوائم المالية

1.4 الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصال و الملائمة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين أنظمة المعلومات و الاتصا و الملائمة عند مستوى دلالةα=0.05 و النتائج مبينة في الجدو (03-29).

و الذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي0,418 و هي أكبر من 0.05مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0,05 بين أنظمة المعلومات و الإيصا الملائمة عند مستوىα=0.05.

الجدو رقم (03-29) معامل الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصا و الملائمة

المؤشر	الإحصائيات	الملائمة
أنظمة المعلومات و الاتصا	معامل الارتباط	0,153
	القيمة الاحتمالية	0.418
	حجم العينة	30

المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

4- 2الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصال والموثوقية:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين أنظمة المعلومات و الاتصا و الموثوقية عند مستوى α=0.05 و النتائج مبينة في الجدو (03-30) والذي يبين أن القيمة الإجمالية تساوي 0.081= α وهي اكبر من 0.05.مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05

الجدو رقم (03-30) معامل الارتباط بين الأنظمة المعلومات و الاتصا و الموثوقية

المؤشر	الإحصائيات	الموثوقية
أنظمة المعلومات و الاتصا	معامل الارتباط	0.324
	القيمة الاحتمالية	0.081
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

3.4 الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصال والقابلية للمقارنة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين أنظمة المعلومات و الاتصا و القابلية للمقارنة عند مستوى α=0.05و النتائج مبينة في الجدو (03-31) والذي يبين أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,022= α وهي اكبر من 0.05مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05

جدو رقم (03-31) معامل الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصا والقابلية للمقارنة

المؤشر	الإحصائيات	القابلية للمقارنة
أنظمة المعلومات و الاتصا	معامل الارتباط	0,415
	القيمة الاحتمالية	0,022
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

التأكد من الفرضية الرابعة سيتم الاعتماد على اختبار بيرسون حيث نعتبر:

H0:الفرضية العدمية مفادها : لا تؤثر أنظمة المعلومات و الاتصا على تحسين جودة القوائم المالية.

H1 :الفرضية البديلة مفادها:تؤثر أنظمة المعلومات و الاتصا على تحسين جودة القوائم المالية.

الجدو رقم (03-32) معامل الارتباط بين أنظمة المعلومات و الاتصا وجودة القوائم المالية

المؤشر	الإحصائيات	جودة القوائم المالية
أنظمة المعلومات و الاتصا	معامل الارتباط	0,350
	القيمة الاحتمالية	0,058
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلا النتائج المتحصل عليها من هذا الاختبار وجدنا أن القيمة الاحتمالية 0,058 وهي اكبر من 0,05 ومن ثم نقبل الفرضية العدمية ونرفض البديلة.

خامسا:الارتباط بين المراقبة و جودة القوائم المالية

5.1 الارتباط بين المراقبة و الملائمة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين المراقبة و الملائمة عند مستوى α=0.05و النتائج مبينة في الجدو (03-33) والذي يبين أن القيمة الإحتمالية تساوي α =0,001 وهي اقل من 0.05 مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05

الجدو رقم (03-33) معامل الارتباط بين المراقبة و الملائمة

المؤشر	الإحصائيات	الملائمة
المراقبة	معامل الارتباط	0,588
	القيمة الاحتمالية	0,001
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

2.5 الارتباط بين المراقبة و الموثوقية:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين المراقبة و الموثوقية عند مستوى α=0.05و النتائج مبينة في الجدو (03-34) والذي يبين أن القيمة الإحتمالية تساوي α =0,269 وهي اكبر من 0.05 مما يد على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 بين الرقابة و الموثوقية.

الجدو رقم (03-34) معامل الارتباط بين المراقبة و الموثوقية

المؤشر	الإحصائيات	الموثوقية
المراقبة	معامل الارتباط	0,209
	القيمة الاحتمالية	0,269
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

3.5 الارتباط بين المراقبة و القابلية للمقارنة:تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين المراقبة والقابلية للمقارنة عند مستوى α=0.05و النتائج مبينة في الجدو (03-35) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي α =0,041 وهي اقل من 0.05 مما يد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 بين الرقابة و القابلية للمقارنة.

الجدو رقم (03-35) معامل الارتباط بين المراقبة و القابلية للمقارنة

المؤشر	الإحصائيات	القابلية للمقارنة
المراقبة	معامل الارتباط	0,376
	القيمة الاحتمالية	0,041
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

التأكد من الفرضية الخامسة سيتم الاعتماد على اختبار بيرسون حيث نعتبر:

H0:الفرضية العدمية مفادها : لا تؤ ر المراقبة على تحسين جودة القوائم المالية.

H1 :الفرضية البديلة مفادها:تؤ ر المراقبة على تحسين جودة القوائم المالية.

الجدو رقم (03-36) معامل الارتباط بين المراقبة و جودة القوائم المالية

المؤشر	الإحصائيات	جودة القوائم المالية
المراقبة	معامل الارتباط	0,489
	القيمة الاحتمالية	0,006
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات SPSS

من خلا النتائج المتحصل عليها من هذة الاختبارات وجد أن القيمة الاحتمالية 0,006 وهي اقل من 0,05 ومن تم نرفض الفرضية العدمية و نقبل الفرضية البديلة،تأ ر المراقبة على تحسين جودة القوائم المالية.

سادسا:الارتباط بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية

ولاختبار وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية تم اختبار بيرسون عند مستوى دلالةα =0.05.

من خلا النتائج المتحصل عليها من الاختبار وجدنا أن القيمة الاحتمالية هي 0,002 وهي اقل من 0,05 وبالتالي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عناصر الرقابة الداخلية و جودة القوائم المالية.

الجدو رقم (03-37) معامل الارتباط بين عناصر الرقابة الداخلية و جودة القوائم المالية

المؤشر	الإحصائيات	جودة القوائم المالية
عناصر الرقابة الداخلية	معامل الارتباط	0,545
	القيمة الاحتمالية	0,002
	حجم العينة	30

المصدر : من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات spss

الخاتمة

الخاتمة

من تناولنا الموضوع " دورالرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية" ومعالجــة من خلال الإشكالية الآتية: " ما مدى تأثير الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية" حيث حاولنا تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في إضفاء الثقة و المصداقية في القوائم المالية حيث تبين لنا أن جودة القوائم المالية مرتبطة بكفاءة ونجاح نظام الرقابة الداخلية، هذا ما أدى بالمسئولين إلى ضرورة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية. وكفيل بحماية أصول هذه المؤسسات وممتلكاتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن سير عملياتها المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء و الغش و التزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد، وتقسيم بناء لمختلف الوظائف و تحديد المسؤوليات وعلى نظام محاسبي سليم و عناصر بشرية مؤهلة و أدوات رقابية ملائمة.

إن وجود هذا النظام يستدعي تقييمه بشكل مستمر و ذلك لمعرفة نقاط القوة و الضعف وتقديم الاقتراحات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف و تعزيز نقاط القوة فيه.

نتائج و اختبار فرضيات البحث:

- ✓ الرقابة الداخلية هي مجموع الإجراءات التي تضعها المؤسسة و تعمل تحت مسؤوليتها بهدف ضمان التطابق مع القوانين و القواعد وتطبق التعليمات التي تحددها الإدارة.
- ✓ تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية و المحاسبية للحكم على مدى صـــحة الأداء، وكذا نتائج القوائم المالية و المركز المالي.
- ✓ وجود علاقة بين عناصر الرقابة الداخلية ككل وجودة القوائم المالية، لكن كمكونات يوجد عنصرين فقط يساهمان في تحسين جودة القوائم المالية.

الفرضية الأولى: فيما يخص تأثير بيئة الرقابة في تحسين جودة القوائم الماليـة توصلنا إلى أن المؤسسات تولى أهمية بتوفير بيئة رقابية ملائمة من خلال إعداد هيكل تنظيمي للمؤسسة و الالتزام بالكفاءة و بالتالي نقبل صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: فيما يخص تأثير تقدير المخاطر في تحسين جودة القوائم المالية و هذا راجع إلى عدم ارتباط المؤسسات بالسوق المالي،و بالتالي لا تقوم بتقدير و تحليل المخاطر بنفسها و بالتالي ننفي صحة الفرضية.

الفرضية الثالثة: فيما يخص تأثير الأنشطة الرقابية في تحسين جودة القوائم المالية توصلنا إلى أن أنشطة الرقابة لا تؤثر في تحسين جودة القوائم المالية وهذا راجع إلى عدم وجود تحديد للصـــلاحيات لكل مستوى إداري معين، و المهام الموكلة لكل منها و المؤسسات لا تقوم بإشراك الموظفين الذين يربطهم عمل مشترك مع بعضهم في قاعة واحدة وبالتالي ننفي صحة الفرضية.

الفرضية الرابعة: فيما يخص تأثير أنظمة المعلومات و الاتصال في تحسين جودة القوائم المالية توصلنا إلى أن المعلومات و الاتصال لا تؤثر جودة القوائم المالية وهذا راجع إلى

غياب استعمال التكنولوجيا الحديثة و عدم توفر الوسائل اللازمة لتوفير المعلومات الضرورية للمسؤولين.

الفرضية الخامسة: فيما يخص تأثير المراقبة في تحسين جودة القوائم المالية توصلنا إلى وجود متابعة و مراقبة للمؤسسات للرقابة الداخلية و بالتالي نقبل الفرضية.

التوصيات:

- ✓ العمل على زيادة كفاءة و فعالية عناصر الرقابة الداخلية في المؤسسات من خلال تبني المؤسسات إطار COSO عند تصميم هيكل الرقابة الداخلية وذلك للوصول إلى نظام رقابة قوي وفعال.
- ✓ ضرورة تعزيز و تحسين البيئة الرقابية لدى المؤسسات باعتبارها الإطار العام للمؤسسات من خلال اطلاع الموظفين على أدوارهم بطريقة واضحة و ترسيخ مبدأ القيم الأخلاقية.
- ✓ ضرورة استقلالية المؤسسات المرتبطة مع المؤسسة الأم في تحليل وتقدير المخاطر التي تهدد المؤسسة و العمل على ربط المؤسسات بالسوق المالي.
- ✓ وجوب تحديد الصلاحيات لكل مستوى إداري معين و المهام الموكلة لكل منها، و إشراك الموظفين الذين لديهم عمل مشترك مع بعضهم في قاعة واحدة.
- ✓ ضرورة تطوير نظم المعلومات و الاتصال في المؤسسات بإعداد إستراتيجية ملائمة والاعتماد على الوسائل المناسبة لتزويد المسؤولين بالمعلومات الضرورية في الوقت المناسب.
- ✓ العمل على المراقبة والتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

قائمة المراجع :

الكتب

1- احمد عبد المولى الصباغ، أساسيات المراجعة ومعاييرها،جامعة القاهرة،2007.

2- احمد قايد نوردين،التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ،الطبعة الاولى2015.
3- الجعارات خالد جمال،معايير التقارير المالية الدولية،إثراء للنشر و التوزيع،الطبعة الأولى،2008،.
4- السوافري فتح رزق محمد سمير كامل،الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية،دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية،.

4- جازم هاشم الالوسي ،طريق إلى علم المراجعة و التدقيق،دار الكتب الوطنية،الطبعة الأولى،2003،.
5- جمعة. أ. ح: "التدقيق الحديث للحسابات"، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 1999.

6- رعد عبد الله الطائي،عيسى قدارة،إدارة الجودة الشاملة،عمان ،الأردن،2008،.
7- شعباني لطفي،المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة،جامعة محمد بوقره،بومرداس،2003،.

8- شعيب شنوف،التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية الإبلاغ المالي،دار زهران للنشر،الأردن،الطبعة الأولى،2012،.
9- صالحي محمد،التدقيق الداخلي و دوره في رفع تنافسية المؤسسة،الطبعة الأولي،عمان،2016،.

10- طارق عبد العال حماد،موسوعة معايير المحاسبة،كلية العلوم عين الشمس،الإسكندرية،2006،.
11- طارق لمجذوب، الإدارة العامة.العملية الإدارية و الوظيفية العامة و الإصلاح الإداري،بيروت، دون سنة النشر،.
12- عبد الله خالد أ عبد الفتاح صحن،الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2004،.

13- عبد الوهاب نصر علي،الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة،الاسكندرية 2006/2005،ص53.
14- عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة،الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات،الإسكندرية،2006.

15- عطا الله احمد سويلم الحسبان،الرقابة الداخلية و التدقيق في ضل تكنولوجيا المعلومات،دار الراية للنشر و التوزيع،الأردن،2009.
16- لرقط عبد المهدي،دور المراقبة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية،جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة،2015/2014.
17- محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل الإطار النظري،جامعة الإسكندرية،2007.
18- محمد بوتين ،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق.
19- مؤيد راضي خنفر،تحليل القوائم المالية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع،السنة غير مذكورة.
20- هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية،دار النشر،الأردن،2004.

21- وجدان علي احمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، جامعة الجزائر3، 2010/2009،.
22- وجدي حامد حجازي،تحليل القوائم المالية في ضل المعايير المحاسبية،دار التعليم الجامعي،الإسكندرية،2011.

رسائل الدكتورة

1- إبراهيم يرقي و محمد سعيدي،اثر تقييم المراجع الخارجي لأدلة الإثبات على جودة القوائم المالية، جامعة الدكتور يحيى فارس المدية،2015/2014.
2- بن بلقاسم سفيان،النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية،أطروحة دكتوراه،جامعة الجزائر،2010.
3- عبد الله خالد أمين علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل عمان، الأردن، 2004.

مذكرات ماجيستر

1- السعيد بلوم،أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية،رسالة ماجستير ،قسنطينة.
2- بلقاسم ذهبية اية فضيل سميرة،المراجعة الداخلية،مذكرة ليسانس،جامعة احمد بوقرة، بومرداس،2003/2002.

3- بوطورة فضيلة،دراسة و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك،رسالة ماجستير،جامعة محمد بوضياف، المسيلة،2007/2006.

4- تامر توفيق ،العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة2012.

5- رحيش سعيدة،مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية،جامعة أمحمد بوقره، بومرداس2014/2013.
6- صباحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية و أثره على جودة المعلومة، رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر 3 .
7- علي خلف عبد الله،التحليل المالي واستخدامه للرقابة على الأداء و الكشف عن الانحرافات،رسالة ماجستير.

8- لبنى محدادي،اثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية،جامعة القاصدي مرباح،ورقلة،2014/2013.
9-محمد علي محمد الجابري، تقديم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن "دراسة ميدانية"، رسالة ماجيستر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، صنعاء، 2014، ص34

المراجع باللغة الفرنسية

Lionel Collins et Gérard Vallin, audit et contrôle interne, 2 édition Dalloz 1979,page 40.

الملاحق

في إطار التحضير لنيل شهادة الماستر قمنا بإعداد هذا الاستبيان بغرض معرفة دورة الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية،و من اجل ذلك قمنا بتقسيم هذا الاستبيان إلى محورين أساسيين،الأول يتمحور حول الرقابة الداخلية و مكوناتها،أما الثاني فيتكلم على جودة القوائم المالية وخصائصها.

يتكون المحور الأول الذي يخص الرقابة الداخلية من خمسة مكونات أساسية وهي:

- بيئة الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- أنشطة الرقابة.
- المعلومات و الاتصالات.
- المتابعة أو المراقبة.

أما المحور الثاني الذي يتضمن خصائص جودة القوائم المالية يتكون من:

- الملائمة.
- الموثوقية.
- القابلية للمقارنة.

وقد ارتأينا توزيع هذا الاستبيان على مدراء و إطارات مؤسسة طاسيلي للطيران الذين يملكون الخبرة و الكفاءة التي تخولهم الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بكل مصداقية .

- الوظيفة:

الوظيفة	.....

- المؤهلات العلمية:

	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	شهادات أخرى (ذكر الشهادة)
المؤهلات العلمية					

- سنوات الخبرة:

الفترة	اقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10	من 11 إلى 15	من 16الى 20	أكثر من 20

- التخصص الأكاديمي

التخصص	مالية	محاسبة	تسيير	اقتصاد	أخرى

وفيما يلي نتعرض إلى محور الاستبيان:

- الرقابة الداخلية:

1- بيئة الرقابة:

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يوجد هيكل تنظيمي واضح وفعال يلاءم حجم وطبيعة عمل المؤسسة					
يوجد ياسات و تعليمات تحث الموظفين على التمسك بالقيم الأخلاقية					
تقوم إدارة المؤسسة بإقامة دورات تدريبية للموظفين					
توجد تبعية إدارية حيث أن كل موظف يخضع لمسئول معين يشرف عليهم ويقيم الأداء					
تتناسب الصلاحيات مع مسؤوليات الموظفين في المؤسسة					

2- تقدير المخاطر

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تقوم المؤسسة بتقدير الأخطار المتمثلة في الخطأ البشري الناتج عن الإهمال و سوء الفهم للمعلومات					
تقوم المؤسسة بتحليل الأخطار و تصنيفها وتحديد احتمال حدوثها					
تقوم الإدارة بتقدير المخاطر الناتجة عن تطبيق أنظمة جديدة					
تقوم المؤسسة بتقدير مخاطر مغادرة الإطارات للمؤسسة					

3- الأنشطة الرقابية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يوجد تنظيم للأقسام حيث أن جميع الموظفين الذين يقومون بعمل مرتب مرتبط مع بعضه موجودون داخل قاعة واحدة					
توجد إجراءات تمنع أي موظف من التصرف دون موافقة مسئوله المباشر					
توجد تعليمات صريحة تقضي بان كل موظف يقوم بالتوقيع على مستندات كإثبات لعمله					
توجد في المؤسسة إجراءات لحماية أجهزة الحاسب الالكتروني و البرامج و ملفات البيانات من السرقة أو العبث أو					

الدخول إليها بدون تصريح					
تتبنى المؤسسة لوسائل رقابة مزدوجة للعمليات الهامة كتوقيع الشيكات					

4- المعلومات و الاتصال

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
وجود مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات و دليل مبوب للحسابات و مجموعة من السندات تفي باحتياجات المؤسسة					
وجود إجراءات الرقابة في النظام المحاسبي تمنع عمليات تنبؤ تسجيلها					
وجود إجراءات تمنع تسجيل أي صفحات وهمية ولم تقع فعلا					
تقوم المؤسسة بتسجيل كافة العمليات و الفترة المحاسبية الخاصة بها					

5- المراقبة

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تقوم المؤسسة بتقييم مستمر لنظام الرقابة الداخلية و تطويره بحسب التغيرات المستمرة في بيئة العمل					
وجود استجابة من قبل إدارة المؤسسة لتقارير نظام الرقابة الداخلية التي يعدها المدقق الداخلي و العمل بها لتصحيح الانحرافات					

يتمتع العاملون في مجال التدقيق الداخلي و رقابة المخاطر بكامل الصلاحيات للوصول إلى كافة السجلات و الوثائق الخاصة بكافة إعمال المؤسسة					
يتم إبلاغ الإدارة المعنية في الوقت المناسب عن أي ثغرات أو مشكلات في نظام الرقابة الداخلية					

- جودة القوائم المالية

1- الملائمة

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
وجود علاقة بين المعلومات و القرار يعزز من قدرة المعلومة المحاسبية على التوقع					
تسمح وجود علاقة بين المعلومات و القرار على اتخاذ القرارات من خلال التأكد من تصحيح التقييمات الماضية					
تسمح وجود علاقة بين المعلومات و القرار على زيادة قدرة المعلومة المحاسبية على التأثير في القرار					
وصول المعلومة المحاسبية اللازمة لمتخذي القرار في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ القرار					

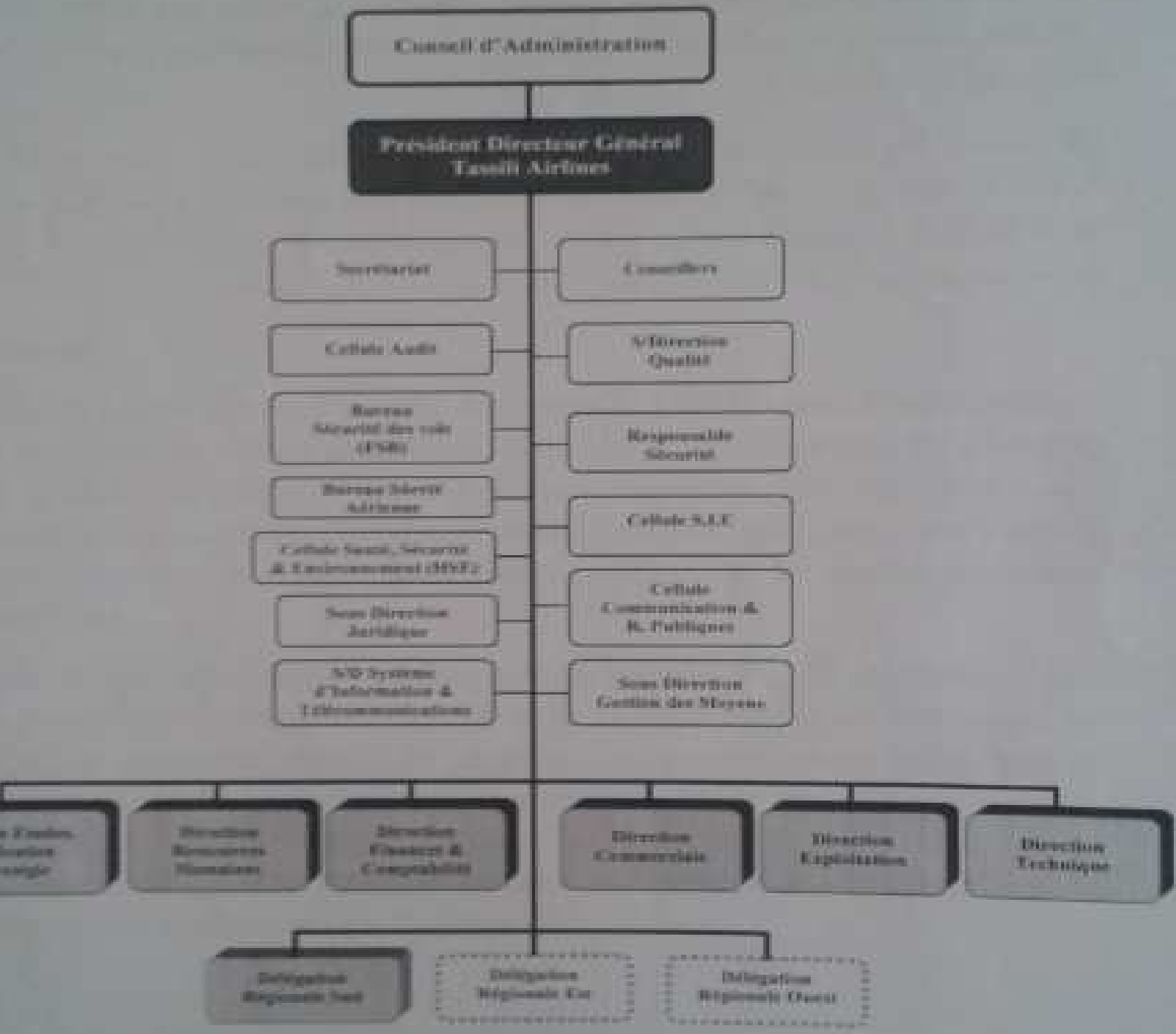
2- الموثوقية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تعرض المعلومة المحاسبية بصورة صادقة الوضع المالي للمؤسسة					
تعبر القوائم المالية بصدق عن الأحداث التي قامت بها خلال فترة معينة					
تتصف القوائم المالية بالحيادية وعدم التحيز					
تضمن الموثوقية حيادية القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الإدارة وأحكامها الذاتية					

3- القابلية للمقارنة

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تساهم المعلومات المحاسبية بتوفير بيانات فعلية بغرض المقارنة					
تساهم خاصية قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية على قياس الالتزامات وحقوق الملكية في المؤسسة					
تقوم المؤسسة بمقارنة النتائج الفعلية لأنشطتها من فترة إلى أخرى					
تساعد خاصية المقارنة للمعلومة المحاسبية على المقارنة مع مؤسسات أخرى					

ORGANIGRAMME GENERAL TASSILI AIRLINES



الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه الرقابة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات،وذلك من خلال التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته،وسائله،مقوماته،بالإضافة إلى الإجراءات المتبعة في تطبيقه،ومن ثم مساهمته في تحسين جودة القوائم المالية.

وقد خلصت الدراسة التي قمنا بها على مؤسسة طاسيلي للطيران الى وجود علاقة بين الرقابة الداخلية وجودة القوائم المالية بالرغم من عدم تأثير بعض المكونات على تحسين جودة القوائم المالية ووجود لمكونين فقط ويتمثلان في بيئة الرقابة و المراقبة وهذا راجع إلى ضعف تطبيق نموذج COSO الذي يميز اغلب المؤسسات في الجزائر.

Résumé

L’étude vise a éclairer le rôle du contrôle interne dans l’amélioration de la qualité des états financiers, à travers l’identification du concept, de système de contrôle interne et ses composant, ses ingrédients, en plus des procédures suivis dans son application, puis connaitre jusqu'à quel point n il participe dans l’amélioration de la qualité des états financiers.

L'étude que nous avons réalisé sur la société Tassili Airlines à une relation entre le contrôle interne et la qualité des états financiers en dépit de l'absence d'effet de certains composants pour améliorer la qualité des états financiers et la présence de deux éléments seulement à savoir le contrôle environnement et le contrôle ont conclu qu'en raison de la faiblesse de l'application modèle COSO qui caractérise la plupart des institutions En Algérie.